



Universidad Nacional de La Plata



La Incidencia del IVA, las Retenciones y las Mediciones de la Presión Tributaria en el Sector de Exportables: El Caso del Sector Agropecuario

Horacio L. P. Piffano

Documento de Trabajo Nro. 70
Junio 2007

La Incidencia del IVA, las Retenciones y las Mediciones de la Presión Tributaria en el Sector de Exportables: el caso del Sector Agropecuario*

Horacio L. P. Piffano

(Universidad Nacional de La Plata)

Agosto, 2007

Resumen

En la presente nota se analizan aspectos conceptuales sobre la medición de la “presión tributaria sectorial”, específicamente referida al tratamiento metodológico del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y las Retenciones que gravan las exportaciones, con particular referencia al Sector Agropecuario. En primer lugar, se repasan las nociones de percusión, traslación e incidencia tributaria en el caso del IVA aplicado sobre bienes domésticos, es decir, no sujetos al comercio internacional, para luego plantear el caso sin duda relevante para el Sector Agropecuario, de los bienes comerciables o exportables. En este segundo caso, se contemplan junto al IVA la existencia de las Retenciones. La conclusión alerta sobre la necesidad de modificar el cálculo usual o tradicional de la presión tributaria sectorial, que en base a lo que en la nota se analiza, se interpreta como erróneo o en todo caso incompleto en su tratamiento.

Palabras clave: IVA, Retenciones, Incidencia Tributaria, Presión Tributaria Sectorial. Sector Agropecuario

Código JEL: H2, Q1.

Abstract

This paper analyzes conceptual issues dealing with the measurement of “sector tax burden”, specifically the methodological treatment of the Value Added Tax (VAT) and Tax on Exports, with particular reference to the Agricultural Sector. First, notions of tax impact (statutory or legal incidence), tax burden shifting and economic incidence of VAT applied to domestic goods are considered; second, the case of commercial (tradable) goods or commodities, which is the relevant case for Agricultural Sector. In this last case, Tax on Exports is also taken into account. Conclusions lead to recommend changes to the usual estimation of sector tax burden, which is considered wrong or at least incomplete in its treatment.

Key words: VAT, Tax on Exports, Incidence, Sector Tax Burden, Agricultural Sector.

JEL Code: H2, Q1.

“La Incidencia del IVA, las Retenciones y las Mediciones de la Presión Tributaria en el Sector de Exportables: el caso del Sector Agropecuario”*

Horacio L. P. Piffano
(Universidad Nacional de La Plata)

Introducción

En la presente nota se analizan aspectos conceptuales sobre la medición de la “presión tributaria sectorial” (PTS), específicamente referida al tratamiento del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y las Retenciones que gravan las exportaciones, con particular referencia al Sector Agropecuario. Considerar el caso del IVA es particularmente importante, pues se trata de un tributo que suele ser excluido en los cálculos de la presión tributaria sectorial¹. Mediante el empleo de ejemplos numéricos, diagramas y un Apéndice analítico, se repasan las nociones de percusión, traslación e incidencia tributaria en el caso del IVA, en primer lugar aplicado sobre bienes domésticos y, para el caso relevante de aplicación al Sector Agropecuario de los bienes exportables, se introduce la existencia conjunta de las Retenciones. Finalmente, la implicancia que este análisis tiene respecto a la aludida medición de la PTS.

La presentación inicial del caso menos usual para el Sector Agropecuario de los bienes no transables, tiene por finalidad introducir al lector no familiarizado con la mecánica contable del IVA débito-crédito o IVA factura, que es la modalidad de IVA aplicada en Argentina y en la gran mayoría de los países. Luego, se contemplan junto al IVA la existencia de las Retenciones en el caso de los bienes transables internacionalmente.

La conclusión a la que conduce este repaso conceptual es sugerir la modificación del cálculo usual o tradicional de la presión tributaria sectorial, según se puede hallar en la literatura técnica aplicada al sector, que se interpreta como erróneo o en todo caso incompleto en su tratamiento.

1) IVA: El supuesto inicial de ventas destinadas exclusivamente al mercado doméstico, curva de costos constantes (oferta infinitamente elástica al precio) y curva de demanda de pendiente normal (elasticidad-precio negativa)

Los cuadros y diagramas que se muestran a continuación brindan un ejemplo sencillo de cómo opera el IVA en la cadena agropecuaria, suponiendo dos bienes (Maíz y Carne) y tres etapas productivas². Los tres primeros casos planteados, contienen el supuesto de traslación de la carga hacia delante, según lo indicado en el título de esta sección³.

*El autor agradece valiosos aportes de Porto y Di Gresia en sus críticas a borradores previos de esta nota, reservando no obstante su responsabilidad por lo vertido en ella.

¹ Ver por ejemplo la metodología empleada en las estimaciones de presión tributaria por producto y por región en AACREA (2005) y el estudio del Prosap-Banco Mundial (2004), siguiendo lineamientos de cuentas nacionales.

*El autor agradece valiosos aportes de Porto y Di Gresia en sus críticas a borradores previos de esta nota, reservando no obstante su responsabilidad por lo vertido en ella.

² El ejemplo es meramente ilustrativo, elaborado solamente para comprender el sentido del cálculo; constituye una simplificación extrema del sector, referido a sólo dos bienes de la cadena agropecuaria, con valores relativamente arbitrarios y omitiendo por cierto una cantidad enorme de relaciones inter-industriales, incluyendo las existentes entre distintas actividades del propio sector.

³ Más adelante se presentan simulaciones adicionales – referidas al Sector Agropecuario consolidado – donde tales supuestos son modificados.

Se trata de un ejemplo muy especial debido a que usualmente el IVA es un tributo que suele ser excluido en los cálculos de presión tributaria ejercida sobre el sector⁴. Asimismo, en estos primeros casos, se supone la no existencia de comercio exterior, es decir, se imaginan dos bienes que deben ser comercializados exclusivamente en el mercado interno. Se distinguen tres etapas: **ETAPA I**, que comprende a las actividades ligadas al laboreo de la tierra – sea para producción de maíz o para pasturas destinadas a la cría y engorde de ganado – y el uso de insumos como fertilizantes, agroquímicos, gasoil y otros. **ETAPA II**: procesos de cosecha o de cría y engorde, según el bien. **ETAPA III**: comercialización, referida a distribución mayorista y minorista.

Se presenta, en primer lugar, el ejemplo del Maíz (**Caso 1**); luego el de la Carne (**Caso 2**), y, finalmente, el consolidado de ambas actividades (**Caso 3**), que representa en esta muestra simplificada a todo el Sector Agropecuario. En los cuadros se identifican las siguientes columnas: **VP**, que indica el valor de producción (equivalente al valor de las ventas en sus dos versiones: con y sin IVA). **CI** que es el valor de los insumos (o Consumo Intermedio). **VA** que es el valor agregado por cada etapa. **T** o monto del impuesto, cuya alícuota (**t**) ha sido fijada uniforme en todas las etapas, salvo en el CI de la Etapa I, a saber: **Para Etapa I: CI: t = 20%; VP: t = 10%. Para Etapa II: t = 10%. Para Etapa III: t = 10%**. Finalmente, **PT** es la presión tributaria sobre el valor agregado.⁵

En los cuadros se podrá ver el cálculo del impuesto bajo el criterio del IVA Adición – definido como el que grava el valor agregado bruto generado en cada etapa e imputable a los factores originarios empleados en las mismas - y el del sistema Débito-Crédito, que grava el valor agregado total o acumulado en cada etapa (débito fiscal), permitiendo la deducción del IVA cargado en las facturas de compra de los insumos (crédito fiscal). Finalmente, como se indica repetidamente en las notas al pie de los cuadros, los valores en general han sido redondeados al no contemplar decimales por razones de simplicidad, salvo pocas excepciones referidas a los coeficientes de presión tributaria (PT).

Como se observa en el ejemplo del **Caso 1 (Maíz)**, la PT - que resulta de la simulación en todas las etapas de la producción - es del 10%, excepto en la Etapa I (8%). El resultado final es 9%. En el cuadro se incluyen las dos columnas para el VP; una corresponde al precio de venta con IVA incluido (columna [1a]) y la otra con el IVA excluido (columna [1b]). La primera columna es la que identifica el precio de venta final que pagan los consumidores o familias, por contener los VA acumulados en todas las etapas, incluyendo el correspondiente a los proveedores de insumos, más el IVA Neto generado en la producción del bien. La segunda columna es el valor de producción excluido el IVA, o sea los VA acumulados en cada etapa.

El valor de producción final con IVA incluye a los valores agregados generados en la producción de los insumos y de las tres etapas del sector ($10+60+30+10 = 110$), y el IVA Neto de 11, que surge de la suma de los IVA Netos pagados por los insumos de la Etapa I y por los correspondientes a cada una de las etapas del Sector Agropecuario ($2+5+3+1 = 11$). De allí que el valor final de venta para los consumidores o las familias resulte de 121 ($=110+11$). Se advierte que desde el ángulo “contable”, resulta claro que con la venta final

⁴ Ver por ejemplo la metodología empleada en las estimaciones de presión tributaria por producto y por región en AACREA (2005) y el estudio del Prosap-Banco Mundial (2004), siguiendo lineamientos de cuentas nacionales.

⁵ Las alícuotas indicadas son cercanas a las vigentes actualmente en Argentina (21% en ciertos insumos de la Etapa I, y 10,5% en ventas del sector), pero han sido fijadas en los valores que se indican por razones de simplificación. Para subsanar dudas, los detalles de los cálculos aparecen indicados en las llamadas al pie debajo del cuadro correspondiente al Caso 1; detalles que no se repiten en los cuadros subsiguientes.

de la Etapa III, débitos y créditos del sector productor cancelan entre sí para los contribuyentes de jure. Por este motivo, se aduce erróneamente que el IVA lo terminan soportando los consumidores o familias. En rigor, esta circunstancia habrá de ser cierta como consecuencia lógica del supuesto de traslación hacia delante (u oferta infinitamente elástica y demanda de pendiente normal) con que suelen formularse estos ejemplos, y no de como opera “contablemente” el sistema débito-crédito⁶.

Caso 1: Producción de Maíz destinada totalmente al consumo interno

ETAPA	MAÍZ								
	VP		CI	VA	T (IVA Adición)	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1b]				Débito [5]	Crédito [6]	T (Neto) [7]	PT [8]
ETAPA I: Laboreo de Siembra	77 ⁽⁷⁾	70	10+2 ⁽⁸⁾	60	6	7 ⁽⁹⁾	2 ⁽¹⁰⁾	5⁽¹¹⁾	8%
ETAPA II: Cosecha	110	100 ⁽¹²⁾	70	30	3	10 ⁽¹³⁾	7	3⁽¹⁴⁾	10%
ETAPA III: Comercialización	121	110⁽¹⁵⁾	100	10	1	11 ⁽¹⁶⁾	10	1⁽¹⁷⁾	10%
				100	PT = 10%	28	19	9	9%

Nota: no se computan decimales; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

⁶ Se volverá sobre este punto más adelante al considerar el caso de los bienes comerciables (exportaciones).

⁷ Se supone que el Laboreo de Siembra es gravado con una alícuota: $t = 10\%$. El débito IVA – que grava el VA acumulado en esta primera etapa - resulta 7, es decir, $70 \times 0,10 = 7$. El precio de venta de esta etapa, **con IVA incluido**, se calcula como $(10+60) \cdot 1,10 = 77$.

⁸ El valor de producción final de los insumos - como fertilizantes, agroquímicos, etc. - **con IVA incluido**, es igual a 12. Compuesto por un valor agregado de 10 y el IVA que se supone gravando con la alícuota general del 20% ($10 \times 0,2 = 2$).

⁹ Nótese que 7 es el **débito fiscal** resultante de gravar con la alícuota de $t = 10\%$ la venta o valor de producción de la Etapa I *excluyendo el IVA que lo grava* e indicado en la columna [1b], es decir: $70 \times 0,10 = 7$. El mismo se podría asimismo calcular aplicando la alícuota t' del 9% sobre el Valor de Producción **incluido el IVA que es pagado por esta etapa** ($70 + 7$), o sea, $77 \times 0,09 = 7$; debido a que $t' = t / (1 + t) = 0,10/1,10 = 0,09$. (Téngase en cuenta la advertencia sobre los redondeos en todos los cálculos).

¹⁰ Es el crédito fiscal de la Etapa I resultante del IVA incorporado en los insumos utilizados en ella, y gravados con la alícuota del 20% ($10 \times 0,20 = 2$) ya señalada.

¹¹ Es el IVA Neto que surge de la diferencia entre el débito y el crédito fiscal de esta etapa, inferior al que resulta de aplicar la tasa del IVA del 10% al Valor Agregado del IVA Adición, como fuera éste definido antes ($60 \times 0,10 = 6$) e indicado en columna [4]. Esto permite advertir que en el ejemplo la equivalencia del resultado de aplicar el IVA por el sistema de adición y el sistema débito-crédito se ve modificada por la incidencia del crédito fiscal de la etapa anterior cuya alícuota es superior (el doble) a la que rige en la cadena del sector.

¹² El valor de producción de 70 de la Etapa I (columna [1b]), constituye Consumo Intermedio de la Etapa II, cuyo valor de producción sin IVA es 100 al sumar el valor agregado de 30 correspondiente a esta etapa.

¹³ Nuevamente, el débito fiscal 10 puede obtenerse aplicando la alícuota del 10%, que se supone grava a la cosecha, al valor de producción de la Etapa II *excluyendo el IVA que lo grava* - indicado en columna [1b] - o sea, $100 \times 0,10 = 10$; o bien, aplicando la alícuota $t' = 0,09$ al valor de producción de la Etapa II *con el IVA incluido* que grava esta etapa, o sea, $110 \times 0,09 = 10$.

¹⁴ En esta etapa se verifica la similitud de los sistemas de cálculo del IVA (adición y débito-crédito) debido al trato similar de los VA acumulados de las dos etapas (ver columna [4]).

¹⁵ El valor de producción 100 de la Etapa II (columna [1b]), constituye el Consumo Intermedio de la Etapa III; cuyo valor de producción sin IVA es 110; o sea, suma a dicho consumo intermedio el valor agregado de 10 correspondiente a esta etapa. Nótese que 110 es asimismo el valor agregado acumulado de los valores agregados contenidos en los insumos de la Etapa I y el valor agregado de las Etapas I, II y III, es decir, $10+60+30+10 = 110$.

¹⁶ Nuevamente, el débito fiscal 11 puede obtenerse aplicando la alícuota del 10%, que se supone grava a la comercialización, al valor de producción de la Etapa III *excluyendo el IVA que lo grava* - indicado en columna [1b] - o sea $110 \times 0,10 = 11$; o bien, aplicando la alícuota $t' = 0,09$ al valor de producción de la Etapa III con el IVA que lo grava incluido, o sea, $121 \times 0,09 = 11$.

¹⁷ Como se indicara en la etapa anterior, nuevamente se verifica la similitud de los sistemas de cálculo del IVA (adición y débito-crédito), comparando esta columna con la correspondiente a la columna [4].

A continuación se muestra el cuadro correspondiente al **Caso 2 (Carne)**. Debe advertirse en este ejemplo el saldo negativo del IVA Neto de la Etapa I, razón por la que en este caso se plantea una diferencia entre el criterio adoptado para el IVA Adición y el sistema Débito-Crédito, dado que en el primero no estamos acreditando el IVA cargado en los insumos de la Etapa I.

Caso 2: Producción de Carne destinada totalmente al consumo interno

ETAPA	CARNE								
	VP		CI	VA	T (IVA Adición)	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1a]				Débito [5]	Crédito [6]	T Neto [7]	PT [8]
ETAPA I: Laboreo de...	40 (9+1)	35	25+5	10	1	4	5	-1 (+1)	-10%(10%)
ETAPA II: Cría - Invernada	116 (115+1)	105	35	70	7	11	4	7	10%
ETAPA III: Comercial....	139 (138+1)	125	105	20	2	13	11	2	10%
				100	PT=10/100 =10%	28	20		
Resultado Final con devolución de “saldo técnico”								8	8%
Resultado Final sin devolución de “saldo técnico”								10	10%

Nota: no se computan decimales; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

Bajo el supuesto de devolución del crédito neto a favor del contribuyente, la PT resultaría del 8%, no obstante la alícuota legal que aplica a los débitos ser del 10%. El saldo negativo del IVA Neto, o saldo a favor del contribuyente, es bastante común en el caso del Sector Agropecuario, debido al tratamiento fiscal (alícuota mayor) de muchos de los insumos utilizados en el proceso de producción del sector. Ello es motivo de preocupación de los contribuyentes, porque la reglamentación no admite la devolución de esa diferencia o su compensación con los débitos generados por otros impuestos, al considerar los créditos netos como “saldos técnicos”, es decir, imputables exclusivamente a débitos fiscales generados por el mismo impuesto¹⁸. Si en *steady state* esa estructura de crédito fiscal neto a favor del contribuyente subsiste – circunstancia que implican los números del ejemplo –, entonces la PT resulta superior (10%).

El valor de producción final con IVA incluido es 139, que incluye los valores agregados generados en la producción de los insumos y de las tres etapas del sector, es decir, $25+10+70+20 = 125$, y el IVA Neto de 14, que surge de los IVA Netos pagados por los insumos de la Etapa I y por los correspondientes a cada una de las etapas del Sector Agropecuario, es decir, $5+1+7+2 = 14$.¹⁹ De allí que el valor final de venta para los

¹⁸ Aún cuando en futuras ventas los contribuyentes puedan eventualmente cancelar estos “saldos técnicos” a su favor con los nuevos débitos, habrán de soportar el costo financiero del adelanto del impuesto que no podrá ser recuperado.

¹⁹ Sin devolución del saldo técnico, al precio final suma el importe de 1 no devuelto de la Etapa I.

consumidores o las familias resulte 139 (o sea, 125+14). Se insiste nuevamente lo aclarado en el Caso 1, respecto a que a este resultado se arriba debido al supuesto de traslación del impuesto hacia delante y no del obvio resultado contable de cancelación entre débitos y créditos fiscales en el sector productor del bien.

El siguiente ejemplo, denominado **Caso 3**, muestra el consolidado de ambos tipos de explotación, es decir, del **Sector Agropecuario** definido restrictivamente, es decir, reducido únicamente a las dos explotaciones hipotéticas analizadas (Maíz y Carne).

Caso 3: Producción del Sector Agropecuario destinado totalmente al consumo interno

ETAPA	SECTOR AGROPECUARIO (MAÍZ Y CARNE)								
	VP		CI	VA	T (IVA Adición)	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1a]				Débito [5]	Crédito [6]	T Neto [7]	PT [8]
ETAPA I: Laboreo de Siembras y Pasturas	117	105	35+7	70	7	11	7	4 (5)	6% (7%)
ETAPA II: Cosechas y Cría - Invernada	225	205	105	100	10	21	11	10	10%
ETAPA III: Comercialización	260	235	205	30	3	24	21	3	10%
Resultado Final con devolución de 'saldo técnico'				200	$PT = 20/200 = 10\%$	56	39	17	8,5%
Resultado Final sin devolución de 'saldo técnico'								18	9%

Nota: no se computan decimales, salvo en PT; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

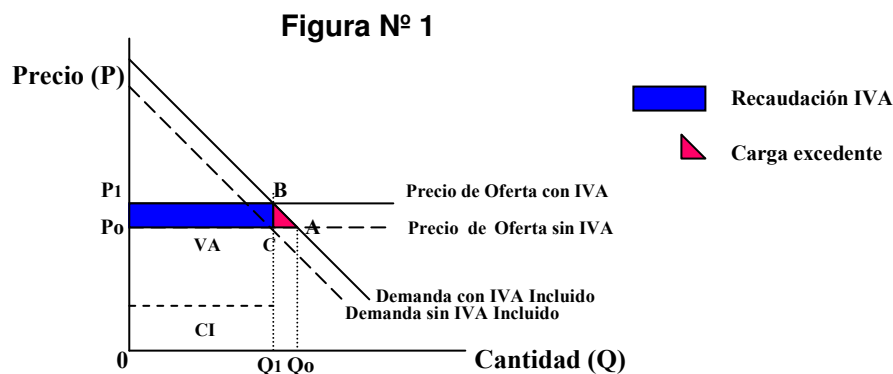
La PT resultaría levemente diferente si se aplicara el criterio del IVA Adición sin acreditación de los IVA cargados en los insumos. El 8,5% de PT que surge del método Débito-Crédito que supone devolución del crédito fiscal neto a favor del contribuyente, teniendo en cuenta los dos ejemplos previos que suponen iguales VA totales, resulta en un valor intermedio entre la PT del 9% del Caso 1 (Maíz) y del 8% del Caso 2 (Carne). En el caso usual de no reconocerse la devolución del crédito neto a favor del contribuyente ("saldo técnico"), la PT resulta mayor y también promedio de los dos casos previos, es decir, del 9%. Los resultados diferentes de ambos productos surgen de la diferente estructura vertical del valor agregado según etapas y de la incidencia del consumo intermedio supuesto, proveniente de producciones de sectores no incluidos o no pertenecientes al Sector Agropecuario.

El valor de producción final con IVA incluido es 260 - equivalente a la suma de los VP con IVA incluido del Maíz (121) y de la Carne (139) - que incluye los valores agregados generados en la producción de los insumos y de las tres etapas del sector, es decir, $35+70+100+30 = 235$, y el IVA Neto de 25 que surge de los IVA Netos pagados por los insumos de la Etapa I (7) y por los correspondientes a cada una de las etapas del Sector Agropecuario (18), es decir, $7+5+10+3 = 25$. De allí que el valor final de venta para los consumidores o las familias resulte de 260 (o sea, $235+25$). Se insiste nuevamente en lo ya aclarado respecto a que a este resultado se arriba debido al supuesto de traslación del

impuesto hacia delante y no debido al resultado contable de cancelación entre débitos y créditos fiscales en el sector productor del bien (contribuyentes registrados).

Ahora bien, lo que importa a los fines de un estudio usual de presión tributaria, es observar que en la Etapa I el Sector Agropecuario “paga” o “ingresa” a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) un importe de 5 en concepto de IVA Neto; en la Etapa II “paga” 10; y, en la Etapa III “paga” 3. Las empresas que intervienen en la producción de los bienes maíz y carne, “pagan” en total 18. La incidencia de estas cargas no puede identificarse naturalmente de los cuadros (salvo por lo aclarado en el título), pues la pregunta relevante que habría que responder para saber si la traslación supuesta es correcta, es ¿cuáles hubieran sido los valores agregados o los precios finales de los bienes si el impuesto no existiera? De no existir el impuesto, los precios finales (a los consumidores finales) o los valores agregados netos generados, podrían no resultar los indicados en los ejemplos, circunstancia que dependerá de las posibilidades de traslación hacia delante o hacia atrás que tengan las firmas, es decir, de las elasticidades precio de oferta y de demanda en el mercado. En rigor, esto importa poco a los fines de un estudio usual de presión tributaria sectorial, pues los 18 ciertamente ingresan al Tesoro Nacional debido simplemente a que las firmas que producen y venden Maíz y Carne son las que permiten al Gobierno recaudar esos 18²⁰.

Los ejemplos presentados previamente responden exclusivamente a los supuestos que fueran indicados en el título del presente apartado 1). La **Figura Nº 1** muestra la lógica de los mismos²¹. Bajo el supuesto de un bien comercializado exclusivamente en el mercado interno, con una oferta infinitamente elástica al precio y una demanda de pendiente normal (de elasticidad-precio negativa), antes del IVA los niveles de producción-consumo y el precio del bien, quedan indicados por el subíndice 0. Es decir, un nivel de producción Q_0 y precio P_0 .



²⁰ La incidencia de los impuestos resultan importantes esencialmente con miras a un estudio de distribución del ingreso. En ese caso, ya no sería irrelevante si son los propietarios de los factores o los consumidores finales quienes soportan la carga del gravamen y, por ende, cómo se afectará el bienestar de las personas (según una clasificación funcional del ingreso). Dependerá de la estructura de la propiedad de los factores y del consumo según deciles. Pero ahora se trata de un cómputo del consolidado (macro) de lo que aporta tributariamente el sector. No obstante, es altamente probable que el bienestar de quienes invierten y trabajan en el sector, de alguna manera se vea afectado. Aún cuando se pueda trasladar algo hacia delante - traslación parcial (supuesto de demandas no totalmente inelásticas y/o ofertas no infinitamente elásticas) - en algo se verá afectado el bienestar de los dueños de los factores empleados en el sector. Sobre esto surgirán algunas observaciones cuando se analicen los siguientes casos.

²¹ Para un análisis más completo de medición de la incidencia de los impuestos según elasticidades-precio de oferta y demanda, en los casos de bienes domésticos y de bienes comerciables internacionalmente (exportables e importables), ver Piffano (1983).

Si introducimos el IVA gravando el valor agregado en la producción del bien, el desplazamiento de la curva de oferta provoca la nueva situación de equilibrio indicada con el subíndice 1²². Es decir, Q_1 y P_1 . Como se destaca en la **Figura N° 1**, la introducción del impuesto reduce las cantidades producidas y consumidas en la magnitud Q_0Q_1 , incrementando el precio en la magnitud P_0P_1 . Lo recaudado por el Estado es el rectángulo remarcado por P_1BCP_0 , que resulta trasladado íntegramente al demandante o consumidor, pues la diferencia del precio pagado por los demandantes antes y después del impuesto, coincide exactamente con la diferencia total antes citada P_0P_1 . El productor u oferente, en cambio, continúa percibiendo el precio original P_0 .

Adicionalmente, se puede advertir que los demandantes sufren una “carga excedente” a lo recaudado por el Estado, indicada por el triángulo **ABC**. Estos triángulos son usualmente objeto de cálculo en los estudios de incidencia tributaria y/o estimación del costo marginal de los fondos recaudados por el Gobierno, pero no son objeto de cálculo en la medición usual de la presión tributaria sectorial. Lo que sí es objeto de cálculo, en lo imputable al sector, es el rectángulo P_1BCP_0 recaudado por el Estado, bajo la premisa que independientemente a quien soporte finalmente la carga del impuesto, quienes permiten el ingreso de la misma al fisco son las empresas del sector.

En efecto, como se observa en la figura, el supuesto de curva de oferta infinitamente elástica al precio y curva de demanda de pendiente normal (negativa) permite la traslación hacia delante del 100% del IVA que grava al sector. Ello significa que en un estudio sobre “incidencia” tributaria no habría que imputar nada al sector. No obstante, sigue siendo válido computarlo en concepto de impuesto que el sector ingresa a la AFIP en calidad de contribuyente de jure. Esta imputación podría entenderse a pesar de todo como contradiciendo la idea predominante, que debido al hecho contable de la cancelación entre débitos y créditos, y el pago del precio final de los consumidores que incluye el impuesto, los contribuyentes de jure (responsables inscriptos) tampoco estarían finalmente pagando nada al Gobierno. Sin embargo, en cada etapa surgen débitos netos que deben ingresar las empresas del sector²³, en tanto algunas firmas inclusive pueden estar arrojando crédito fiscal neto a su favor no devuelto por el Estado.

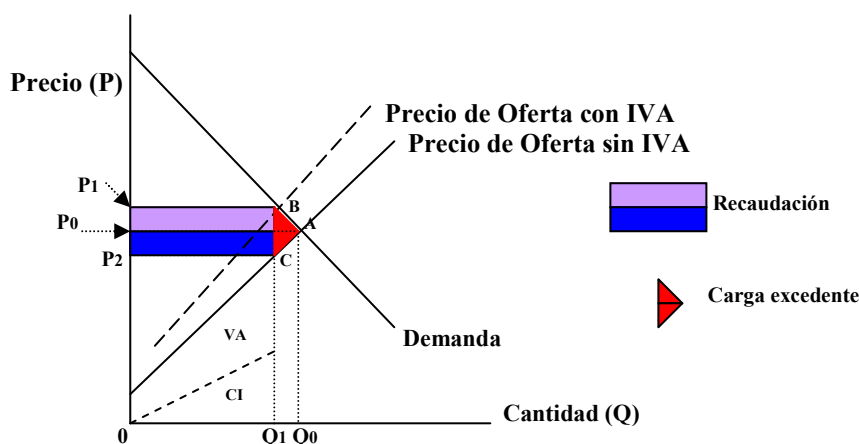
2) IVA: El supuesto de ventas destinadas exclusivamente al mercado doméstico, curva de demanda de pendiente normal (elasticidad-precio negativa) y curva de oferta de pendiente también normal (elasticidad-precio positiva)

En este ejemplo, se simula el caso “normal” de cualquier bien doméstico (no comerciable), en el que se suponen curvas de demanda y oferta de pendientes decreciente y creciente, respectivamente, como indica el título. La **Figura N° 2** ilustra el mismo.

²² Como se indica en la figura, el efecto del impuesto puede plantearse también con el desplazamiento de la curva de demanda, a la manera de un impuesto al consumo y no a la producción, dada la equivalencia tributaria del caso de un bien doméstico ya indicada en las llamadas al pie del Caso 1, es decir: $t' = t / (1+t)$, donde t es la alícuota sobre el costo de producción y t' la alícuota sobre el precio de venta. Sin embargo, dado que el IVA señala como contribuyente a la empresa vendedora (contribuyente registrado), siguiendo los pasos indicados por la teoría de las finanzas públicas (percusión, traslación y, finalmente, incidencia) en todos los casos analizados se parte del impacto inicial o percusión. Se solicita al lector recordar esta llamada al momento de la lectura de las futuras figuras de esta nota.

²³ Precisamente esta es la siempre aludida ventaja del IVA respecto a un impuesto monofásico como el IVM – aparte de la contraposición de intereses entre vendedores y compradores - pues el Gobierno recaudará al menos algo en caso de evasión en la etapa final (que sería equivalente en sus efectos económicos a “eximir del IVA” a la etapa minorista, por ejemplo).

Figura N° 2



Como se advierte en la figura, con la introducción del IVA se produce una brecha entre el precio que paga el demandante o consumidor (P_1) y el precio neto de IVA recibido por el oferente o productor (P_2) (Sector Agropecuario). Los valores de la carga soportada por cada uno, se ilustran con los trapezoides P_1BAP_0 , correspondiente a los consumidores, y P_0ACP_2 correspondiente al Sector Agropecuario. Ambos trapezoides incluyen lo que recauda el Estado (el rectángulo superior que incide sobre los demandantes y el inferior que incide sobre los oferentes), así como la carga excedente del impuesto (el triángulo superior que afecta a los consumidores y el inferior a los productores). No obstante, según la metodología empleada en el cálculo de la presión tributaria sectorial, el rectángulo total P_1BCP_2 es el imputado al sector en su calidad de contribuyente de jure.

El cuadro del **Caso 4** ilustra sobre el resultado numérico de un ejemplo que supone una traslación parcial hacia delante del 50%. Partiendo de los datos del Caso 3 donde con traslación total hacia delante resultara un precio final de 260, el precio final con IVA incluido y con traslación parcial del 50%, resulta en 230 (es decir, $60/2+200$). Ello implica una reducción del valor agregado de la cadena del 11,5% [= $1 - (230/260)$].

Caso 4: Producción del Sector Agropecuario destinada totalmente al consumo interno, enfrentando curvas de demanda y de oferta de pendiente normal (elasticidades-precio negativa y positiva, respectivamente)

ETAPA	SECTOR AGROPECUARIO (MAÍZ Y CARNE)								
	VP		CI	VA	T (IVA Adición)	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1a]				Débito [5]	Crédito [6]	T Neto [7]	PT [8]
ETAPA I: Laboreo de...	102	93	31+6	62	6	10	6	4+1	8%
ETAPA II: Cosechas y Cría...	200	182	93	89	9	18	10	8	9%
ETAPA III: Comercialización	230	209	182	27	3	21	18	3	11%
Resultado Final				178	18 PT =1 8/178 = = 10%	49	34	16	PT = =16/178 = 9%

Nota: no se computan decimales, salvo en PT; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

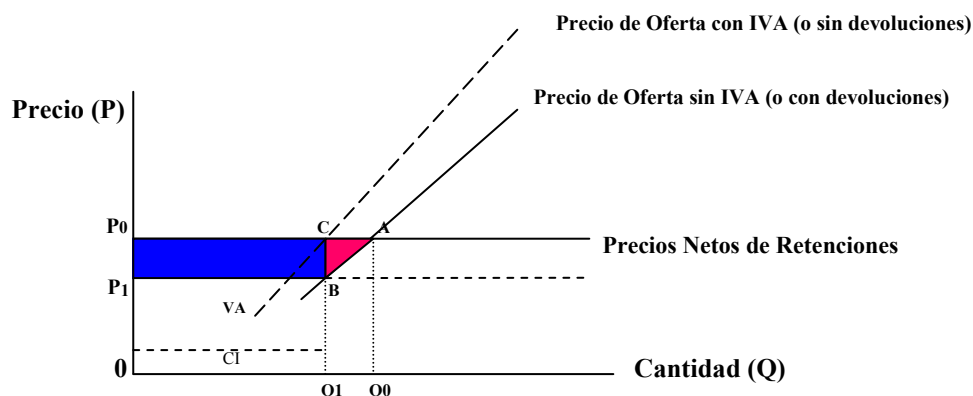
Dado que el nuevo precio final de 230 representa el 88,5% del precio final resultante del supuesto de traslación total hacia delante (260), necesariamente el impuesto debe ser absorbido parcialmente por los valores agregados del sector productor de bienes agropecuarios y por el valor agregado del sector productor de los insumos usados por el Sector Agropecuario. Esta es la consecuencia de la traslación hacia atrás, que supone la imposibilidad de afectar el valor de venta final no más allá de 230. Si el Sector Agropecuario no pudiera trasladar hacia atrás el impuesto pagado por el proveedor de los insumos, entonces su valor agregado sería aún menor al 88,5%. En el ejemplo numérico que se muestra para el Caso 4, se supone que la traslación hacia atrás (hacia el sector productor de los insumos) es proporcionalmente similar a la incidencia sobre el propio sector. La PT resultante es similar a la del Caso 3, pero la absorción del costo fiscal lo asume parcialmente el Sector Agropecuario al reducirse su valor agregado en un 11,5%, lo que implica una reducción de esa magnitud en la retribución de los factores empleados en el sector.

3) IVA: Producción del Sector Agropecuario destinada total y parcialmente al mercado externo, con Retenciones

Cuando se introduce el caso de bienes exportables, se puede analizar las implicancias del IVA y las posibles razones de la traslación hacia delante del impuesto. Para ello es necesario introducir el supuesto de demanda infinitamente elástica al precio de las ventas que se dirijan al exterior de un país chico tomador de precios y la operatoria del IVA respecto a las importaciones.

A fin de ordenar con cierta sistematización el razonamiento de este escenario algo más complejo, se procede a analizar dos alternativas. El **Caso 5**: Producción del Sector Agropecuario destinada **totalmente** a las exportaciones con ajuste en frontera (devolución de IVA por ventas al exterior); y el **Caso 6**: Producción del Sector Agropecuario destinada **parcialmente** a las exportaciones con ajuste en frontera por las exportaciones²⁴. Claramente el **Caso 6** es el que corresponde al escenario más usual para el Sector Agropecuario. La **Figura Nº 3** describe el **Caso 5**.

Figura Nº 3



²⁴ El ajuste en frontera o la devolución del IVA por las exportaciones, es la modalidad de la mecánica del “IVA Destino”, que resulta ser la usual adoptada por la casi totalidad de los países al ser compatible con los acuerdos de la OMC.

En este caso, de gravar con el IVA las exportaciones **sin devolución en frontera**, claramente el Sector Agropecuario soportaría la carga de la recaudación total indicada en el rectángulo P_0CBP_1 , junto a la carga excedente indicada por el triángulo ABC , dado que el precio neto a regir para el sector sería P_1 . Ello debido a que el precio P_0 implica una demanda infinitamente elástica. Dicho precio ya computa la existencia de retenciones, que por razones de simplicidad se omiten en la figura. Pero **al introducir el ajuste en frontera**, que implica la devolución de lo recaudado, el sector vuelve a enfrentar el precio original P_0 . De esta manera desaparecen tanto el efecto directo del IVA (referido a lo recaudado) como la carga excedente sufrida por el productor. En el cuadro del **Caso 5** mantiene los valores supuestos en el originario Caso 3. La PT sobre el sector, no obstante, se mantiene de hecho en el 0,5%, fruto de la no devolución del “saldo técnico” supuesto en el Caso 2 (Carne).

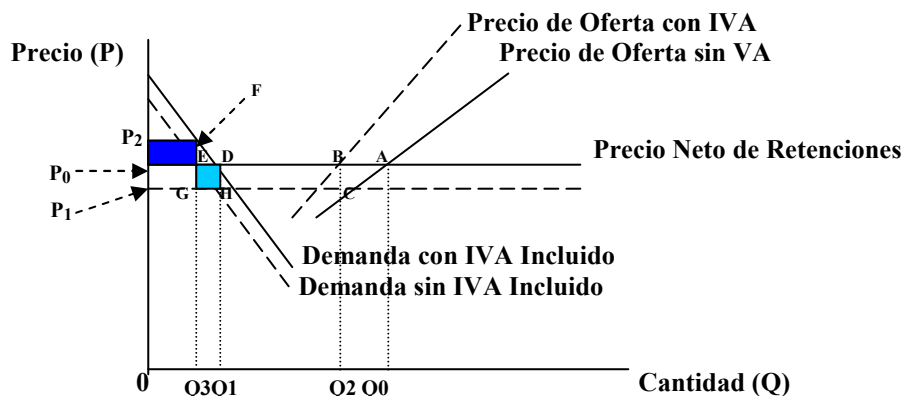
Caso 5: Producción del Sector Agropecuario destinada totalmente a las exportaciones con ajuste en frontera (devolución de IVA a exportaciones)

ETAPA	SECTOR AGROPECUARIO (MAÍZ Y CARNE)								
	VP		CI [2]	VA [3]	T (IVA Adición) [4]	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1a]				Débito [5]	Crédito [6]	T Neto [7]	PT [8]
ETAPA I: Laboreo de...	117	105	35+7	70	7	11	7	4+1	7%
ETAPA II: Cosechas...	226	205	105	100	10	21	11	10	10%
ETAPA III: Comercialización	260	235	205	30	3	24	21	3	10%
Subtotales con “saldo técnico” incluido				200	20	56	39	18	PT =
Ajuste en Frontera (Devolución IVA)								-17	=1/200
RESULTADO FINAL								1	= 0,5 %

Nota: no se computan decimales; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

El **Caso 6** - referido a la producción del Sector Agropecuario destinada parcialmente a la exportación **con ajuste en frontera** - se visualiza en la **Figura N° 4**.

Figura N° 4



Antes del impuesto, el precio neto de retenciones que enfrenta el sector es P_0 , que incentiva a producir la cantidad Q_0 . La demanda doméstica absorbe la cantidad Q_1 , dejando un saldo exportable de Q_1Q_0 . Introduciendo el IVA **sin ajuste en frontera**, el sector debería soportar la totalidad de lo recaudado - el área P_0BCP_1 - y la carga excedente **ABC**. Ahora, **con ajuste en frontera**, es decir, con devolución del total recaudado por el saldo exportado - el área **DBCH** - el precio por lo que se exporta vuelve al nivel P_0 . La parte vendida al consumo interno - el área P_0DHP_1 - no tiene devolución de IVA como las exportaciones; sin embargo, el sector no habrá de soportar la carga de esa recaudación, por cuanto todo precio neto superior a P_1 incentivará a desplazar producción hacia el exterior. En efecto, las exportaciones atraídas por el precio $P_0(>P_1)$, desplazarán la cantidad $Q_3Q_1 = GH$ de la demanda interna hacia exportaciones. Esa reducción del abasto interno provocará una suba del precio doméstico hacia P_2 , que indica el precio máximo que la demanda interna esta dispuesta a pagar para una cantidad ahora menor ($Q_3 < Q_1$). La nueva recaudación de IVA por el consumo interno se reduce al área $P_2FEP_0 = P_0EGP_1 < P_0DHP_1$ en la magnitud **EDHG**.

La posibilidad de que los consumidores no soporten esta carga, sería que el Gobierno dispusiera no gravar con el IVA las importaciones del bien exportable. En ese caso, la curva de demanda externa (precio neto de retenciones) cumpliría un rol simultáneo de demanda infinitamente elástica al precio y de oferta infinitamente elástica al precio, lo que implicaría la imposibilidad de traslación hacia delante o hacia atrás del IVA interno, pues todas las ventas estarían enfrentando un nivel de precio P_0 . Pero, en tal caso, el Sector Agropecuario exportaría la totalidad de su producción (evitando de esta manera pagar absolutamente nada de IVA) y la demanda doméstica estaría importando todo su consumo (evitando también pagar el IVA). El Gobierno no recaudaría nada por el IVA, circunstancia que implicaría en los hechos extender el tratamiento de “tasa cero” a todas las ventas del sector.

En el cuadro correspondiente al **Caso 6** se supone que la producción del Sector Agropecuario se exporta solo parcialmente en un 30% del valor de la producción y, consecuentemente, que esa porción tiene el tratamiento de “tasa cero”. El restante 70% consumido internamente es gravado por el IVA, pues se destina al consumo interno.

Caso 6: Producción del Sector Agropecuario destinada parcialmente a la exportación con ajuste en frontera (devolución de IVA a exportaciones)

ETAPA	SECTOR AGROPECUARIO (MAÍZ Y CARNE)								
	VP		CI	VA	T (IVA Adición)	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1a]				Débito [5]	Crédito [6]	T Neto [7]	PT [8]
ETAPA I: Laboreo de...	117	105	35+7	70	7	11	7	4 (+1)	6%
ETAPA II: Cosechas y Cría...	226	205	105	100	10	21	11	10	10%
ETAPA III: Comercialización	260	235	205	30	3	24	21	3	10%
Subtotales (IVA Neto s/Exportaciones)				200	20	56	39	17 (18)	
Ajuste en Frontera (Devolución IVA) (30% s/ 17, es decir, sin computar el 1 que corresponde a “saldo técnico” = - 5)								12	6%
Resultado final con “saldo técnico” incluido								13	6.5 %

Nota: no se computan decimales, salvo PT final; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

Ahora, la PT se reduce al 6% en lugar del 8,5% del Caso 3; es decir, alrededor de un tercio menor, debido a la participación del 30% en el agregado total de las exportaciones, o del 70% de las ventas al mercado interno (con redondeos: $8,5\% \times 0,70 = 6\%$).

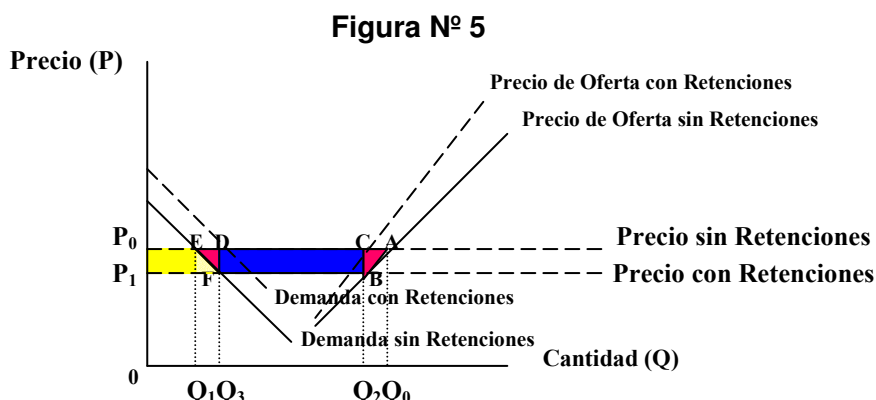
4) Un comentario final sobre el cómputo e incidencia del IVA y las Retenciones

En todos los casos analizados se ha podido demostrar que bajo determinados supuestos de comportamiento de oferta y demanda de los mercados ligados al sector, se habrán de producir diferentes niveles de recaudación para el Gobierno y diferentes derrames de costos impositivos hacia delante o hacia atrás, según se trate de bienes comerciables o no comerciables, y según las respectivas elasticidades-precio de oferta y de demanda.

En todos los casos, sin embargo, es el Sector Agropecuario quien motiva ingresos al Estado en concepto de IVA. Las empresas del sector actúan como contribuyentes de jure, ingresando los aportes correspondientes a los débitos netos de cada etapa, aún cuando parte o la totalidad de la carga tributaria pueda trasladarse por el mecanismo de precios a los consumidores finales o hacia atrás de la cadena. En caso de traslación, las empresas del sector estarían actuando parcial o totalmente como “agentes de retención” en sentido económico puro, más que en sentido genuino de “contribuyentes”. En rigor estricto, se trata de contribuyentes “de jure”.

Sin embargo, para una mejor comprensión del enfoque, el tema merece contemplar aspectos referidos a otras políticas públicas que suelen ser empleadas por los Gobiernos como instrumentos equivalentes a los propiamente tributarios. Existen efectivamente instrumentos de política que pueden calificarse de sustitutos de la política tributaria. De allí que cabe la denominación de “políticas públicas equivalentes”²⁵. El instrumento más conocido y relevante para todo sector exportador, es naturalmente el empleo de las retenciones y/o las cuotas a las exportaciones.

La **Figura Nº 5** visualiza el caso del Sector Agropecuario produciendo con costos crecientes (curvas de oferta de pendiente normal), enfrentando una curva de demanda doméstica de pendiente también normal (decreciente) y una demanda externa infinitamente elástica al precio.



²⁵ Se definen como “políticas públicas equivalentes” al empleo de dos o más instrumentos de política alternativos que tienen el atributo de generar similar resultado fiscal o cuasi-fiscal para el Estado y, asimismo, similares efectos económicos (incidencia) en la economía.

Tratándose de un bien exportable (*commodity*), el precio que rige internamente será el vigente asimismo en el mercado internacional. O sea, en un país chico - tomador de precios - ni oferentes ni demandantes domésticos pueden modificar el precio que rige en el mercado internacional. El problema a analizar es entonces determinar en tal escenario cuál es el efecto económico de introducir las retenciones a las exportaciones y el IVA que grava al sector. Un supuesto importante que habrá de mantenerse en este caso de combinar las retenciones con el IVA, es que “las importaciones del bien exportable son también gravadas por el IVA”, es decir, mantener el supuesto usual del Caso 6 visto anteriormente de un “IVA Destino”, modalidad aplicada en la mayoría de las legislaciones del mundo, incluyendo naturalmente a la Argentina²⁶.

Según se observa, en ausencia de retenciones y de IVA, el productor enfrenta el precio internacional P_0 (precio internacional en dólares por el tipo de cambio), es decir, una curva de demanda infinitamente elástica al nivel de P_0 . El precio P_0 permite al productor del sector ofertar un nivel de producción Q_0 . Una parte de ese producto – la cantidad Q_1 - es consumido internamente y la diferencia ($Q_0 - Q_1$) constituye el saldo exportable.

Si el Gobierno introduce una retención a las exportaciones del sector, entonces la quita o ajuste pertinente en Aduana, implica una reducción del precio interno o doméstico al nivel P_1 . Este menor precio y la existencia de costos crecientes, desincentiva la producción del Sector Agropecuario, induciendo una reducción de la misma al nivel Q_2 . Contrariamente, el menor precio interno incentiva a un aumento de la demanda doméstica de los productos del sector, llevándola a Q_3 . Como consecuencia combinada de la reducción de la producción y el aumento de la demanda doméstica, el saldo exportable se reduce a ($Q_2 - Q_3$). El Gobierno obtiene la pertinente recaudación en Aduana, equivalente al saldo exportable ($Q_2 - Q_3$) por el diferencial del precio provocado con la retención ($P_0 - P_1$), es decir, el área marcada **DCBF**. El efecto sobre el bienestar de los propietarios de los factores empleados en el Sector Agropecuario (terratenientes, empresarios y trabajadores rurales) por causa de las retenciones, resulta negativo. Pero la medida de la reducción del bienestar en términos monetarios debido a las retenciones, supera a lo recaudado por el Gobierno en concepto de retenciones; la pérdida equivale al trapezoide que se observa en la figura, marcado por las letras P_0ABP_1 . Esta pérdida de bienestar que no puede ser trasladada hacia delante, puede descomponerse en: el área **DCBF** correspondiente a lo recaudado por el Gobierno en concepto de retenciones, más el área de mejora en el bienestar de los demandantes domésticos debido a las retenciones P_0EFP_1 y más los triangulitos que reflejan las cargas excedentes **EDF** y **ABC**.

En los cálculos de presión tributaria sobre el Sector Agropecuario suele computarse solamente lo recaudado por el Gobierno en concepto de Retenciones. Sin embargo, siguiendo similar criterio al adoptado por las mejoras de la contabilidad pública con referencia al concepto “Gasto Tributario”, en la medición de la presión tributaria sobre el sector debería también computarse el área P_0DFP_1 . Esa área equivale a fijar un “Impuesto a la Producción”, que reduce el precio para el oferente o productor del bien, y que permite financiar un subsidio equivalente a favor de los demandantes domésticos del bien²⁷.

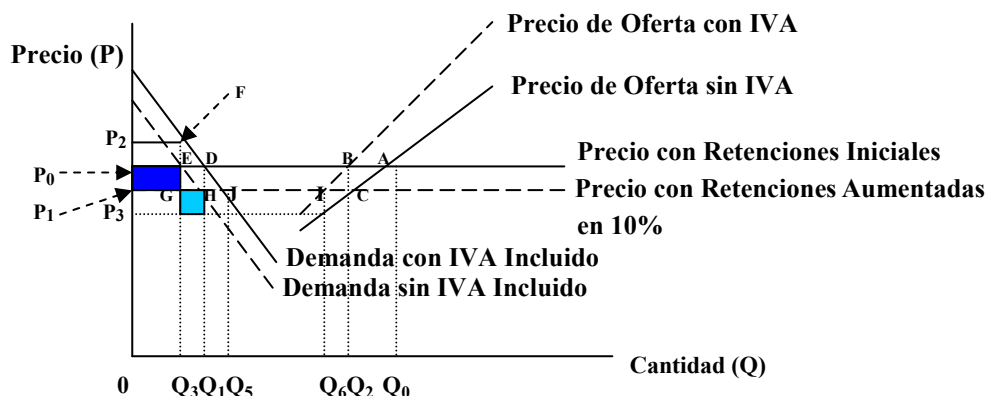
²⁶ Conceptualmente, gravar con IVA las importaciones, resulta equivalente a establecer un arancel de importación. En rigor, el valor agregado de un bien producido en el exterior es esencialmente la base tributaria de todo arancel.

²⁷ La reducción del precio consecuencia de las retenciones, es equivalente a generar un costo adicional al valor de producción del sector, que ve reducido su excedente total en la proporción que fija la alícuota de la retención. La ausencia de cómputo del impuesto-subsidio es mucho más importante en este caso que en el tradicional “gasto tributario”, que mide el monto de un impuesto no cobrado y un subsidio no registrado presupuestariamente referido al mismo contribuyente-

Habr  de notarse que la reducción de precios indicada, así como las reducciones de precios al productor indicado en el Caso 4, supone una ca da en el valor agregado del Sector, pero no se especifica a qué componente en particular de ese valor agregado habrá de afectar. Si se repasa lo sugerido por el teorema Stolper-Samuelson²⁸ y se modifican sus supuestos a un escenario más acorde con economías como la de Argentina - esencialmente considerar que la oferta del factor capital es infinitamente elástica (no fija) y las ofertas de los factores trabajo y tierra, esencialmente inelásticas (fijas) - el resultado indicado resulta muy sencillamente demostrable. Implicará caídas en el salario de los trabajadores rurales de reducida movilidad regional y caídas en el valor de la tierra, por efecto capitalización de los impuestos que gravan al sector.

Ahora bien, si se introduce el IVA gravando al sector, por lo visto en el Caso 6 debido al tratamiento de tasa cero sobre las exportaciones, el Sector Agropecuario no modifica su precio existente con anterioridad a la aparición del IVA. Por lo visto, luego de la aparición del IVA, la incidencia de la carga del impuesto que permanece gravando las ventas al mercado interno, es finalmente soportada por los demandantes internos. No obstante, el Gobierno puede modificar este efecto económico, simplemente aumentando las retenciones en la magnitud igual a la alícuota del IVA. O puede limitar el saldo exportable mediante el sistema de cuotas a las exportaciones, como se indica en el ejemplo del **Caso 6**, limitando las ventas al exterior al volumen Q_1Q_2 de **Figura N  4**, permitiendo a la demanda doméstica mantener el precio P_0 similar al precio que pagan los demandantes del exterior. La incidencia del IVA sobre los demandantes habría sido de tal manera compensado y trasladado al Sector Agropecuario (el  rea P_0DHP_1) a través del aumento de las retenciones. La **Figura N  6** ilustra sobre estos efectos.

Figura N  6



El nivel de precio P_1 de la **Figura N  6**, toma el rol que desempeñaba el nivel de precio P_0 del ejemplo de **Figura N  4**. El IVA que grava las ventas al mercado interno aparece soportado por el demandante doméstico, cuando en rigor, debido al aumento de las retenciones o cuotas a las exportaciones, el mismo ha sido trasladado al Sector

subsidiado. Aquí "el impuesto se paga" y el "subsidio se cobra" vía mercado, en tanto quien contribuye o paga el impuesto no es el mismo sujeto que recibe el subsidio. Ver Apéndice sobre este punto.

²⁸ Este teorema sugiere que en el caso de gravar la venta de un bien en cuya producción se utilizan tecnologías intensivas en capital, dado el supuesto de **oferta fija** del factor en el modelo, el resultado de la porción del impuesto no trasladado hacia delante (en el caso de un bien exportable dicha traslación será nula), reducir  la retribución del capital para lograr pleno empleo del mismo, es decir, el factor deberá absorber la carga del gravamen.

Agropecuario mediante la compensación de la incidencia del IVA (traslación hacia delante) con la incidencia de las retenciones (transferencia o subsidio a la demanda doméstica). Las exportaciones se han reducido a $Q_5Q_6 = JI$ dejando no obstante neutro al Sector Agropecuario por el IVA para las exportaciones de las ventas al exterior por el tratamiento de tasa cero sobre las mismas. El precio final para el Sector Agropecuario se ha reducido al nivel P_3 ; la producción del sector - debido a este nuevo desincentivo - se ha reducido nuevamente (de Q_2 a Q_6). La conclusión que se puede extraer de este análisis es que desde el punto de vista de la “incidencia” dado que lo recaudado por las retenciones no computa el costo total generado por la rebaja del precio provocado por ellas, el computar el IVA sobre el consumo doméstico corregiría esa subestimación. Pero en rigor, ambos impactos de la carga tributaria deberían ser computados en el cálculo de la PTS. En el cuadro siguiente (**Caso 7**) se presenta el ejemplo numérico.

Caso 7: Producción del Sector Agropecuario destinada parcialmente a la exportación, con elasticidad-precio de la demanda externa infinita, demanda doméstica de pendiente normal (elasticidad-precio negativa), sujeta a Retenciones a las Exportaciones y al IVA

ETAPA	SECTOR AGROPECUARIO (MAÍZ Y CARNE)								
	VP		CI [2]	VA [3]	T (IVA Adición) [4]	Sistema Débito-Crédito			
	C/ IVA [1a]	S/IVA [1a]				Débito [5]	Crédito [6]	T Neto [7]	PT [8]
ETAPA I: Laboreo de...	106	95	32+6	63	6	10	6	4+1	8%
ETAPA II: Cosechas y Cría...	205	185	95	90	9	19	10	9	10%
ETAPA III: Comercialización	234	212	185	27	3	21	19	2	7%
Subtotales				180	18	50	35	16	
<div>• IVA Neto con “saldo técnico” incluido (columna [7])16</div> <div>• Devolución IVA [15 x 0,30] sin “saldo técnico”- 5</div> <div>• IVA Neto de Devoluciones11 (= 16 - 5)</div> <div>• Presión Tributaria IVA Neto6,1% (=11/180)</div> <div>• Retenciones (= 260x0,30x0,10)8</div> <div>• Impacto total Retenciones²⁹ [260 x 0,10]26</div>									
Resultado final – Mediciones alternativas									
• Resultado 1 (IVA + Impacto total Retenciones) 37					PT ₁ (Cálculo ampliado) = 37/180 = 20,5 %				
• Resultado 2 (Retenciones) 8					PT ₂ (Cálculo usual) = 8/180 = 4,4 %				
• Resultado 3 (Impacto total Retenciones) 26					PT ₃ (Cálculo restringido 1) = 26/180 = 14,4%				
• Resultado 4 (IVA + Retenciones) 19					PT ₄ (Cálculo restringido 2) = 19/180 = 10,5%				
<div>Aclaraciones:</div> <div>Cálculo ampliado = IVA + Impuesto a la Producción = 6,1% + 14,4% = 20,5%</div> <div>Cálculo usual = Retenciones (sin IVA) = 4%</div> <div>Cálculo restringido 1 = Impuesto a la Producción (sin IVA) = 14,4%</div> <div>Cálculo restringido 2 = IVA + Retenciones = 6,1% + 4,4% = 10,5%</div>									

Nota: no se computan decimales, salvo en PT; las pequeñas diferencias obedecen a redondeos.

²⁹ Valor implícito del “Impuesto a la Producción” debido a las retenciones.

En el ejemplo se suponen alícuotas similares (del 10%) para el IVA y para las Retenciones. Dado que el precio de venta final con IVA incluido era 260 en el Caso 3, se lo reduce al 90% como consecuencia de las retenciones del 10%. A partir de allí se debe computar el impacto del IVA a lo largo de la cadena. Los valores agregados de cada etapa se ven reducidos en el 10%. En el ejemplo, nuevamente se supone traslación hacia atrás de la retención, de manera que también se reduce en el 10% el valor agregado del sector proveedor de insumos de la Etapa I. Las exportaciones se suponen que representan el 30% del producto total.

Simplificando los porcentajes, la “percusión total” sobre el valor agregado del Sector Agropecuario, que identificamos como “**Cálculo ampliado**” (**PT₁**), equivale a la suma de la presión tributaria neta del IVA (**6%**), más el impuesto a la producción (**14%**) debido a las retenciones, es decir, del **20%**. El “**Cálculo restringido 1**” (**PT₃**) consiste en el no cómputo del IVA, manteniendo exclusivamente la imputación del impuesto a la producción debido a retenciones (**14%**). El “**Cálculo restringido 2**” (**PT₄**), computa lo recaudado por el IVA y por las retenciones (**6% + 4% = 10%**). Finalmente, el “**Cálculo usual**” (**PT₂**), resulta de considerar **0%** por IVA – al suponer que incide en la demanda doméstica – y no tener en cuenta el impuesto a la producción debido a retenciones, sino solamente lo recaudado en concepto de retenciones por la Aduana [$(259 \times 0,30 \times 0,10) / 180 = 4\%$].

En consecuencia, con relación al método o “cálculo ampliado” (**PT₁**), el “criterio usual” (**PT₂**) implica una subestimación del 80%; el método o “cálculo restringido 1” (**PT₃**) del 30%; y, el criterio o “cálculo restringido 2” (**PT₄**) del 50%. La aplicación de un “criterio estricto de percusión”, corresponde al **PT₁** que computa lo percutido por pagos explícitos del IVA (“saldos netos” y “saldos técnicos” no devueltos) y por la percusión de hecho - omitida en el registro de la contabilidad pública - del impuesto a la producción provocado por las retenciones (con destino a financiar el subsidio de la demanda doméstica).

Es necesario aclarar finalmente que en un modelo económico más completo en el que se computen las relaciones interindustriales de la propia cadena agropecuaria (transacciones entre empresas pertenecientes al mismo sector), habrá que descontar del efecto producción de las retenciones lo que corresponde a la producción auto-insumida en la producción del sector. Solamente quedaría de esta manera computada la parte del impuesto que subsidia a la demanda final (consumidores o familias) y a la demanda intermedia de sectores diferentes al agropecuario. En la porción auto-insumida, el efecto sería equivalente a la noción tradicional de gasto tributario, es decir, un impuesto y un subsidio consecuente no computado o no registrado que afecta al mismo sector.³⁰

5) Conclusiones finales

En esta nota se ha explicado en forma conceptual y práctica o simulada la metodología de imputación al sector agropecuario de la imposición al valor agregado y aspectos metodológicos específicos en presencia de retenciones a las exportaciones. La elección del IVA como ejemplo, tiene una muy particular razón de ser. Se trata de un impuesto que en las estimaciones usuales de presión tributaria sobre el sector es excluido en el cómputo de la carga impositiva. El argumento esgrimido es la particularidad del mecanismo débito-crédito, que implica para la parte productora de la cadena la

³⁰ Por ejemplo, si la actividad “Carne” insumiera parte de la producción de la actividad “Maíz” con destino a alimentación de ganado. Un estudio de equilibrio general computado aplicado a la estimación del aporte tributario de la cadena agroindustrial en Argentina donde estas estimaciones son efectuadas puede encontrarse en Porto, Piffano y Di Gresia (2007).

cancelación contable de ambos flujos, débitos y créditos fiscales, debido a que se supone que los débitos netos recaudados en cada etapa son trasladados hacia delante, de manera que ella finaliza con el pago final del débito incorporado en la factura de venta extendida a los consumidores o familias.

El supuesto de traslación, sin embargo, depende de circunstancias de mercado de los bienes gravados. No es lo mismo en el caso de los bienes comerciables y los no comerciables. Asimismo, las implicancias del impuesto en cuanto a la magnitud de la recaudación a obtener por el Estado y la reducción de bienestar de las personas involucradas en las transacciones, dependen de las elasticidades precio de oferta y demanda de cada bien.

Como se ha indicado, la intención de cualquier estudio de presión tributaria sectorial, es medir lo que el Gobierno recauda en impuestos pagados por las actividades desarrolladas por el sector objeto de la medición (en nuestro ejemplo el Sector Agropecuario), sin intentar deslindar quien o quienes finalmente soportan la carga de los mismos. Ello significa que el cálculo sectorial de la imposición sigue el criterio de cuentas nacionales que asigna o mide los mismos al momento de la percusión³¹.

En vista de ese objetivo, para el caso de bienes domésticos – no comerciables – se han explicado los resultados del IVA, tomando como ejemplo imaginario el caso del Sector Agropecuario – que se define como compuesto por la producción de dos bienes o actividades: Maíz y carne - identificando cuatro casos que contienen diferentes supuestos. Los tres primeros ejemplos se dedican a medir la presión tributaria en el bien Maíz, en el bien Carne y en el consolidado (Sector Agropecuario), empleando el supuesto de traslación total hacia delante. El cuarto ejemplo supone traslación parcial hacia delante.

En el caso del IVA, sin embargo, el gravamen se suele imputar a las Familias, por las razones antes citadas. Sin embargo, resulta claro que quien paga el IVA al Estado es el Sector Agropecuario, figurando como contribuyente de jure, de forma que la metodología de cómputo debería utilizar estrictamente el criterio de la “percusión”, para imputar lo recaudado al sector.

Cuando el cómputo se analiza en el caso de los bienes comerciables, se presenta una situación particular. En este tipo de bienes se han simulado los restantes tres casos, en los que se han analizado la presencia simultánea de retenciones a las exportaciones y el IVA. La intención de esta combinación, deliberada por cierto, es identificar una falla usual que los cálculos de presión tributaria sobre el sector suelen tener. En efecto, a la vez que el IVA es excluido del cálculo, se suele computar “lo recaudado en Aduana” por las retenciones. Sin embargo, este procedimiento no contempla el hecho conocido que la retención implica para el sector exportador un impuesto a la producción, pues la rebaja del precio a regir internamente resulta similar a un costo equivalente que habrá de deducirse del precio de venta. El Gobierno, sin embargo, registra solamente una parte del valor substraído al sector por la reducción de ese precio – lo recaudado en Aduana en concepto de retenciones – en tanto que el resto no aparece contabilizado. En realidad, la retención implica un impuesto a la producción y una transferencia o subsidio a la demanda doméstica del bien gravado. Siguiendo el criterio contable que suele aplicarse con

³¹ Modificado sin embargo en el caso del IVA, al imputarlo a Familias y actividades exentas, por el supuesto de traslación hacia delante y el criterio contable de la compensación entre débitos y créditos en el sector productor de bienes (responsable inscripto).

referencia al “gasto tributario”, la contabilidad social en materia impositiva debería registrar ambas magnitudes y no solamente el neto o diferencia. Es decir, con la retención el Estado deja de recaudar parte del impuesto a la producción y deja de registrar la transferencia a los demandantes domésticos de parte de esa recaudación.

Resguardando la coherencia en la imputación de la carga impositiva al sector en el caso de los bienes comerciables, es decir, manteniendo la lógica del criterio de “percusión” sostenido en el caso de los bienes domésticos, el método a aplicar debería ser el del “Cálculo ampliado”.

Si en el caso de los bienes comerciables se adoptara el “criterio de incidencia” del IVA – que implicaría imputación nula de este impuesto al sector, no ya bajo el cuestionable argumento de la compensación contable entre débitos y créditos fiscales, sino al de la traslación que permite el IVA Destino - un elemental principio de coherencia indica que con mayor razón no podría omitirse el contemplar “la incidencia de las retenciones” (aplicando el Cálculo restringido 1), de forma de reconocer el impuesto a la producción implícito en el empleo de las retenciones, destinado no solo a aportar recursos al Estado vía Aduana, sino en particular a financiar el subsidio a la demanda doméstica³². El criterio del “Cálculo restringido 2”, aparenta ser una metodología de “compromiso”, en tanto se asimila a un criterio de percusión que disimula o descuida la falta de contabilización del impuesto implícito a la producción y el subsidio implícito a la demanda doméstica causado por las retenciones. Finalmente, si se adoptara el “Cálculo usual” o el “Cálculo restringido 1”, por una razón elemental de consistencia, se debería no imputar al sector el IVA total, es decir, excluyendo también el IVA aplicado a los bienes domésticos.

Apéndice

“Sobre la medición de la Presión Tributaria Sectorial y el concepto Gasto Tributario: Algo importante está faltando” (*)

Introducción

La concepción tradicional o versión vieja de las finanzas públicas formulaba una tajante y nítida diferenciación entre tres dimensiones del presupuesto gubernamental, a saber:

- a) los gastos, esencialmente referidos a servicios en “bienes públicos” y “bienes mixtos” (administración general, defensa, seguridad, justicia, educación general, salud pública), que se traduce en la compra de bienes y servicios (gasto exhaustivo);
- b) los tributos, como recurso genuino de financiamiento de dicho gasto;
- c) el uso de crédito público o emisión de títulos públicos, para financiar esencialmente el gasto de capital y muy excepcionalmente para cubrir el déficit operativo del gobierno³³.

(*) En base a nota extraída de Piffano, H. (2004a).

³² En rigor, normalmente la justificación usual del empleo de las retenciones o cuotas, no ha sido el “fin fiscalista”, sino la regulación del precio interno a través de la “política comercial”.

³³ La posibilidad de incurrir en déficit en períodos recesivos del ciclo económico y el uso del crédito público por esta razón, fue incorporada a partir de la visión keynesiana del rol que debían cumplir las finanzas públicas - la rama estabilización, Musgrave (1959) -. En virtud del concepto de “equivalencia ricardiana” se concluyó luego que contraer deuda en el presente no es ni más ni menos que el establecimiento de impuestos en el futuro y que la deuda pública no afecta el consumo privado en el largo plazo.

En un esquema federal, se asumía que cada nivel de gobierno autónomo debía establecer su propia ecuación fiscal (gastos y recursos) con independencia de los otros niveles de gobierno, asegurando su sustentabilidad financiera de largo plazo. Muy excepcionalmente, los niveles subnacionales podían esperar aportes del gobierno central, como ser ante determinadas emergencias financieras puntuales. Cada nivel de gobierno responsable de la provisión de los bienes públicos que le competían constitucionalmente y, en razón económica debido a la abarcabilidad territorial de la externalidad del gasto o servicio pertinente.

La concepción moderna de las finanzas públicas ha desdibujado tal tajante y nítida diferenciación. Ello se produce por varios factores ligados a la evolución que ha experimentado el rol del gobierno en la economía y a cambios en las actitudes de los gobernantes en el manejo de los dineros públicos. Una lista no exhaustiva es la siguiente:

- 1) La aparición y desarrollo creciente de los “gastos” de transferencia (“impuestos negativos”), ligados a fines redistributivos (de magnitud creciente a partir del término de la Segunda Guerra Mundial);
- 2) Las regulaciones gubernamentales que equivalen al establecimiento de impuestos y subsidios, como ser una regulación que obligue al empleo de tecnologías limpias de parte de determinada industria, restricciones cuantitativas, y otras medidas equivalentes;
- 3) El “gasto tributario”, a través de exenciones, desgravaciones o deducciones especiales, diferimientos, diferenciación de alícuotas, y otras ventajas tributarias otorgadas a ciertos contribuyentes con relación a las obligaciones que surgen de las legislaciones generales de los tributos. Medida equivalente a obligar al pago de los impuestos y al mismo tiempo subsidiar a tales contribuyentes a través del rubro transferencias en el presupuesto de gastos del gobierno.
- 4) La aparición y desarrollo creciente de nuevas modalidades de uso de crédito, como las ligadas a las denominadas “finanzas cuasi-fiscales”: adelantos transitorios y emisión de dinero de la banca central para financiar a los tesoros, operaciones de mercado abierto para regular el precio de los títulos públicos, la operatoria de la banca central del sistema de redescuentos al sector financiero, con tasas de interés negativas debido a razones de fomento económico y/o social, y los seguros de cambio, cubriendo riesgos cambiarios del sector privado y entes del propio gobierno, esencialmente para alentar el ingreso de divisas e inversiones directas al país provenientes del exterior. Medidas con efectos equivalentes al establecimiento de impuestos y subsidios, pero por fuera de los presupuestos gubernamentales.
- 5) Los “pasivos contingentes” y regulaciones sin fondeo (“*unfunded mandates*”), una forma de deuda “no registrada” que implica nuevamente impuestos futuros: operaciones de crédito de entes públicos avaladas por los tesoros con alta probabilidad de *default* de estos entes, regulaciones que generan deuda inducida como los regímenes previsionales que no guardan una adecuada ecuación actuarial en su diseño, y decisiones laborales u operaciones comerciales de entes del gobierno con el sector privado, generando litigiosidad con alta probabilidad para el Estado de perder judicialmente en los conflictos que derivan de tales operaciones. Nuevamente, medidas equivalentes a prever gastos operativos y subsidios explícitos por tales conceptos en los presupuestos de los gobiernos.
- 6) La creación de “fondos fiduciarios” fondeados con “aplicaciones financieras” de supuestos superávit de los gobiernos y de dudosa posibilidad de recuperación, cuyo manejo permite eludir los controles presupuestarios de los gastos pertinentes.
- 7) La “contabilidad creativa”, haciendo figurar “debajo de la línea” como aplicaciones financieras, asignaciones de fondos a entes públicos, nacionales o subnacionales, con

diferentes grados de subsidios implícitos, en lugar de hacer tales subsidios explícitos en el gasto primario de los gobiernos.

En el ámbito de una federación como la de Argentina, también han surgido cambios importantes en las finanzas públicas con relación al federalismo fiscal:

- 1) La existencia dentro del presupuesto del gobierno central de “gastos nacionales” que implican “bienes públicos locales”, debiendo ellos ser atendidos primariamente por los gobiernos subnacionales;
- 2) La conformación de “fondos comunes” (*common pools*) a través de sistemas de participaciones (coparticipación) de los recursos tributarios legislados y administrados por el nivel central con ingredientes importantes de redistribución territorial de recursos tributarios; en sustitución a recursos tributarios propios, e inclusive exclusivos, de los gobiernos subnacionales, según el esquema constitucional de separación de fuentes.
- 3) El creciente uso de aportes o subsidios federales discrecionales (“ATN”) dirigidos a los gobiernos subnacionales, más allá de circunstancias puntuales o de emergencia como prevé la Constitución Nacional;
- 4) El “gasto tributario”, en este caso ligado a los incentivos fiscales otorgados a determinadas actividades con localización regional delimitada por razones de suelo y clima, o a actividades radicadas en ciertas regiones del país, basados en el argumento de la recuperación económica de áreas rezagadas.

La intención de este Apéndice es pasar revista a solo algunos de estos aspectos que tienen importantes implicancias sectoriales y regionales; aunque en esta oportunidad específicamente dirigidos a la cuestión sectorial³⁴. En primer lugar, el referido a la noción de “gasto tributario” – una forma divulgada de subsidiar a determinados sectores económicos o regiones del país –, sus implicancias técnicas, fiscales y económicas, y su relevancia desde el punto de vista sectorial. En segundo término, examinar la noción y metodología de cálculo de la “Presión Tributaria Sectorial”, según su forma usual de medición y las implicancias que la noción de “Gasto Tributario” acarrea con respecto a dicha metodología de cálculo. La intención final del Apéndice es identificar errores de estimación importantes en el cálculo de la Presión Tributaria Sectorial, cuando se tienen en cuenta las propuestas que en materia de contabilidad pública sugiere el concepto “Gasto Tributario”. De allí que el título del trabajo se refiera a ambos conceptos y plantee la hipótesis de que “algo importante esta faltando” con referencia a dicho cálculo.

El concepto “Gasto tributario”

El concepto de “Gasto Tributario” fue introducido por Stanley Surrey³⁵, Administrador Fiscal y Profesor de Derecho en la Harvard Law School y ex presidente de la National Tax Association (EUA). Surrey observó en 1968 que muchas de las previsiones del Código Tributario americano que otorgaban exenciones o ventajas preferenciales a determinadas personas o actividades, eran esencialmente similares al criterio de gravar plenamente a tales personas o actividades y utilizar la recaudación pertinente para subsidiar al contribuyente o la actividad en cuestión, de manera que operara como un gasto del presupuesto público. Surrey señaló que a diferencia del resto de las decisiones fiscales que aparecían en el presupuesto, estas asignaciones quedaban al margen de un control similar o recibiendo poca atención para un seguimiento similar al de los gastos explícitos

³⁴ Los aspectos regionales de este tema fueron objeto de análisis en Piffano (2004a y 2005).

³⁵ Surrey, S. (1973); y Surrey, S. y McDaniel, P. R. (1985).

contemplados en el presupuesto. Así, como Secretario Adjunto del Tesoro, Surrey produjo el primer "presupuesto" de gasto tributario, listando una serie de previsiones del código, práctica que fue luego incorporada como obligación a partir de 1974 por la "*Budget Control and Impoundment Act*". A partir de entonces muchos estados americanos y algunos países adoptaron esta modalidad de la contabilidad presupuestaria. A partir de entonces, en EUA el Gobierno Federal realiza Informes sobre Gasto Tributario en los casos del Impuesto a los Ingresos de Personas Físicas y de Sociedades. Los estados en cambio cubren una gama más amplia de impuestos, incluyendo el Impuesto General a las Ventas (*Retail Sale Tax*) y los Impuestos Selectivos a las Ventas (*excise taxes*) y, en algunos estados, el Impuesto Inmobiliario (*Real Estate Tax*). El primer estado que lo aplicó fue California, con el presupuesto del Año Fiscal 1976.

Las expectativas generadas por el concepto fueron grandes. No se trataba simplemente de una mejora en la contabilidad presupuestaria. Se esperaba un mejor control de la política fiscal, probablemente induciendo cambios o reformas tributarias, a causa de poner a la luz estos verdaderos subsidios, generando la posibilidad de su sustitución por programas de gastos específicos, sometidos al análisis costo-beneficio, a igualdad que el resto de los programas del gobierno. Esto implicaría, finalmente, un mejor control de la política presupuestaria.³⁶

1) *Los problemas de la contabilidad presupuestaria*

El Budget Act de 1974 define "Gasto Tributario" como "aquellas pérdidas de recaudación atribuibles a las previsiones de las leyes tributarias Federales que permiten una exclusión, exención o deducción especial del ingreso bruto o que proveen un crédito especial, una tasa impositiva preferencial o un diferimiento de la obligación tributaria". Sin embargo, a pesar de esta clara definición, en la aplicación del concepto surgen algunos problemas metodológicos importantes.

a) El concepto de exención o deducción especial debe estar referido a una cierta estructura tributaria básica (el benchmark o "the baseline tax structure"). Y aquí aparecen diferencias de criterio.

Por ejemplo, si el IVA no grava la inversión ¿debería ser computada esta exclusión de la base como un gasto tributario? Depende de cómo se defina el sistema de referencia. Si el IVA es definido como un IVA "Consumo", entonces la exclusión de la recaudación que se "pierde" por no gravar la inversión no debe ser tomada como gasto tributario. En cambio, si alguna actividad es exenta o beneficiada con un alícuota preferencial, sí. Pero, por ejemplo ¿lo no gravado con la "tasa general" del IVA en el sector de alimentos o en el de la salud, es gasto tributario? Otros casos, algunos citados por Ladd, como el correspondiente al estado de Minnesota donde se contemplan 60 categorías en el impuesto inmobiliario ¿cómo se define el caso normal de esas 60 categorías? En el impuesto a los ingresos, ¿las ganancias de capital no gravadas deben considerarse gasto tributario? El valor locativo de la vivienda propia, usualmente no considerada en los impuestos a los ingresos ¿debería ser estimado y computado como gasto tributario? La adopción del criterio estándar Haig-Simon del impuesto a los ingresos, que asimila el impuesto a uno normal sobre el ingreso comprensivo (criterio del acrecentamiento) no ha sido el adoptado en la mayoría de los países. Por ejemplo, el Tesoro de EUA ciertamente

³⁶H. F. Ladd, a quien seguimos en esta revisión histórica-argumental, analizó la evolución de la aplicación del concepto luego de transcurridos 25 años de su aplicación (Ladd, 1999).

no lo adoptó y el *benchmark* en tal caso, como en Argentina también, está referido al impuesto a los ingresos como es usualmente legislado en ambos países, computando solamente los ingresos monetarios percibidos por el ejercicio de una actividad habitual, no gravando ganancias de capital y computando como gasto tributario solamente a ciertas exenciones especiales contempladas en la ley tributaria, dirigidas a funciones programáticas específicas. Los criterios no siempre son similares; así, la lista de gastos tributarios de los estados en EUA varía entre 150 y 300 ítems. El Gobierno Federal contempla 135 ítems. Este es el desafío técnico más importante del concepto: definir el sistema tributario de referencia (el *benchmark*) contra el cual computar las diferencias o los apartamientos de la legislación tributaria específica.

b) El problema técnico de "agregar" estimaciones de gastos tributarios individuales para estimar el gasto tributario total, por categoría o total general.

Saber cual hubiera sido la recaudación por determinado gasto tributario no es un tema sencillo, simplemente porque, o bien no existen datos previos sobre la recaudación imputable al ítem - estando todo lo demás invariable - o porque han variado muchas cosas (cambios en otros ítems o atributos del impuesto en cuestión, de otras medidas de política y del escenario económico) que interactúan entre sí en sus efectos. En efecto, la valorización de determinado gasto tributario se ve influido por la interacción de la inclusión o exclusión de varios ítems en la base del impuesto. Las estimaciones de la pérdida de recaudación se verán influidas por cambios en las alícuotas marginales, cambios en la economía, o a los crecimientos en los costos de ciertos servicios (como el caso de la salud en EUA, por ejemplo). La modificación de un impuesto puede asimismo que influya en la recaudación de otros impuestos, al modificarse los estímulos económicos de los sectores afectados y/o ligados entre sí de acuerdo a las interrelaciones industriales. Tales efectos indirectos dependen naturalmente de las elasticidades precio cruzadas entre bienes y/o servicios pertinentes. O sea, si bien la definición conceptual es clara, su aplicación práctica deja márgenes amplios de criterios para estimar el impacto económico del gasto tributario, que en principio requeriría la aplicación de un modelo de Equilibrio General Computado³⁷.

2) La utilización del concepto como herramienta de control presupuestario

Medir un impuesto que no es recaudado arroja dificultades obvias de medición como se indicara. Pero ¿para qué se necesita la medición? Claramente cuando los contribuyentes pagan sus impuestos, hace a la salud de la democracia representativa que los electores tengan información de lo que el gobierno hace con su dinero; es decir, donde el mismo es gastado. Este objetivo de control ha sido esencial en los diseños de los sistemas presupuestarios públicos y los informes de ejecución presupuestaria. Pero si una exención evita tener que ingresar dinero al Estado, no hay nada que gastar por el gobierno y, por lo tanto, nada que controlar de parte del electorado sobre el destino de sus fondos. Si en cambio, el objetivo de la contabilidad presupuestaria es más amplio e incluye la función de documentar el impacto del sector público en la economía, y en este aspecto en particular, las equivalencias de las políticas públicas con decisiones fiscales explícitas, entonces computar el gasto tributario es tan importante como diferenciar en el presupuesto el gasto destinado a programas específicos. Más aún, el mismo gasto

³⁷ Para detalles metodológicos de estos modelos ver Cicowiez y Di Gresia (2004).

tributario podría ser considerado un programa específico que registra el subsidio dirigido a la actividad o contribuyente exento o excluido del pago del impuesto.

La cuestión tiene gravitación moderna porque como, se explicara al comienzo, a diferencia de antaño, en que la división entre gastos e impuestos era tajante (los gastos básicamente proveían bienes públicos y bienes mixtos, y se traducían en la compra de bienes y servicios), ahora, con presupuestos cargados de "transferencias" (impuestos negativos) más que de compras de bienes y servicios, de "programas específicos" (*categorical programs*), focalizado hacia ciertos segmentos de la sociedad, y "gastos tributarios", tal división se torna oscura o burda, como se señalara.

Por lo tanto, la enorme simetría que tienen las funciones distributivas o redistributivas del sistema de transferencias y la política tributaria, clama por un tratamiento conjunto de ambos, exigiendo el deber de ser informados de la misma manera. Así, dentro del control presupuestario, según Ladd, deberían contemplarse las siguientes cuatro categorías:

- (1) La recaudación tributaria
- (2) La compra de bienes y servicios
- (3) Las transferencias de poder de compra y la provisión de bienes meritorios, con fines redistributivos
- (4) La provisión de incentivos económicos que alteran precios relativos

Las categorías (3) y (4) deben incluir tanto las previsiones de gastos directos como de gasto tributario. De manera que el gasto tributario se dividiría en dos subgrupos y se los podría asimilar a programas de gasto directo en esas áreas.

Sin embargo, podrían aquí surgir problemas de interpretación. Por ejemplo, un subsidio a la industria ¿debe ser computado como un incentivo a mantener el nivel de actividad y el empleo en la industria o como transferencia de poder de compra a los industriales (dueños de esas industrias)? Pero la clasificación anterior debería ser inclusive ampliada, para incluir ciertas "regulaciones" y "pasivos inducidos" (*unfunded mandates* o *unfunded liabilities*). Por ejemplo, obligar a una industria a comprar tecnología limpia (no contaminante) es similar a aplicarle un impuesto para luego el gobierno comprar equipos o tecnologías destinadas a eliminar la contaminación.

3) *El análisis del gasto tributario tendiente a inducir una reforma tributaria*

En los ideales de Surrey no sólo existía la ilusión de mejorar a través del concepto "gasto tributario" el control de la política fiscal, sino además, la de inducir a un cambio en la política tributaria. Ello surge de las siguientes afirmaciones atribuidas al mismo:

"A pesar de que muchas de las previsiones impositivas funcionan como programas de gasto, no están sujetas al mismo examen o control como los programas de gastos directos"

"La mayoría de los gastos tributarios son inherentemente inequitativos porque típicamente generan más beneficios a las familias de alto ingreso que a las de bajo ingreso"

"Los programas de gasto directo son casi siempre preferibles al gasto tributario"

"La mayoría de los gastos tributarios deberían ser eliminados o reemplazados con programas de gasto más efectivos"

Surrey ni siquiera planteó la usual recomendación de que en todo caso cualquier solicitud de gasto tributario debería ser evaluada, de manera que el análisis costo-beneficio indicara si resulta más conveniente o menos conveniente que un programa alternativo de

gasto directo dirigido al sector beneficiado. Directamente en la intencionalidad de Surrey, el concepto estaba destinado a generar una reforma tendiente a la adopción de un sistema tributario de base amplia, sin exenciones, lo cual en el caso del impuesto a los ingresos, conduciría al diseño de un impuesto asimilable al concepto de Haig-Simon de gravar el ingreso comprensivo. Sin embargo, la aspiración de Surrey no sólo no se cumplió, sino que a partir del nacimiento del Acta de 1974, la lista del gasto tributario creció sostenidamente. En efecto, lamentablemente para las aspiraciones de Surrey, presupuestar el gasto tributario generó un efecto inverso al esperado. Al explicitar los beneficios recibidos por algunos sectores, otros sectores previamente excluidos tuvieron éxito en sus reclamos para ser incluidos. Los legisladores tienen generalmente pocos argumentos para denegar pedidos similares a ventajas acordadas previamente a otros. California constituye un ejemplo. El Departamento de Finanzas pidió en 1984 eliminar la lista de gasto tributario que venía confeccionándose desde hacía 10 años, debido a que la legislatura había descuidado el 90% de las recomendaciones del Departamento respecto a anular ciertos gastos tributarios específicos hechos por el propio Departamento a lo largo de esos diez años previos y al éxito logrado por los grupos de interés en conseguir nuevos gastos tributarios. La divulgación de los informes sobre gasto tributario había estimulado la demanda por más gasto tributario.

En Canadá se fue más lejos aún, cuando ciertas deducciones a trabajadores en relación de dependencia tomadas dentro del cómputo del gasto tributario, fueron luego aceptadas como "crédito fiscal". Según Bird (1988) fue un error tomar estas deducciones como gasto tributario, pues debieron ser consideradas como formando parte de la estructura básica del impuesto (es decir, formando parte del *benchmark*), y por lo tanto, ser mantenidas como deducciones normales y no como gasto tributario.

Ladd considera que el futuro del concepto no es promisorio debido a:

- a) Las discusiones académicas y técnicas sobre la estructura tributaria óptima no están concluidas. La tendencia reciente ha sido abandonar la idea de gravar el ingreso (bajo el concepto de Haig-Simon del ingreso comprensivo) y en cambio basar la tributación en el consumo. De manera que la estructura normativa estándar contra la que habrán de evaluarse los apartamientos no ha sido consensuada en el pasado y registra una evolución hacia formas diferentes de diseño tributario.
- b) Ladd es asimismo correcta cuando sugiere que bajo la perspectiva política, el sistema tributario puede considerarse el resultado de equilibrio del proceso político (equilibrio de Nash). Es probable que muchos ítems de gasto tributario se mantendrán a pesar de su divulgación, pues existen pocos incentivos para su eliminación. Muchos de los gastos tributarios benefician a sectores de clase media, con mucho poder de voto o representando las preferencias del votante mediano.
- c) El cambio de las concesiones de gasto tributario hacia programas de gasto directo afecta a diferentes actores políticos dentro de la burocracia gubernamental. Las modificaciones implican redistribuciones de poder entre políticos pertenecientes a diferentes comités, ministerios o cuerpos gubernamentales.
- d) En ciertas circunstancias el gasto tributario puede resultar un medio más eficaz para lograr el objetivo perseguido que un programa de gasto directo. Puede inclusive ser menos oneroso desde el ángulo de la burocracia requerida para operar el programa.
- e) Ladd cita asimismo a King (1984), quien sugirió que el gasto tributario es un buen *trade off* entre los liberales (Demócratas) y los conservadores (Republicanos), los primeros que quieren que el gobierno haga algo y los segundos que aspiran a que el mercado resuelva las cosas y, por tanto, el gasto público sea pequeño.

4) *El concepto de gasto tributario como herramienta de control presupuestario para la definición de alternativas en la política fiscal*

Un argumento a favor del concepto gasto tributario ha sido el de la ventaja que puede contar un gobierno al tener explicitadas no sólo opciones de gasto directo sino también de gasto tributario a la hora de tener que enfrentar decisiones de recorte presupuestario debido al déficit. Sin embargo, las modificaciones en las leyes tributarias suelen ser más difíciles que las de gasto. Las primeras exigen inevitablemente la participación de la legislatura o congreso, los segundos pueden decidirse a nivel del ejecutivo. En EUA además se requieren mayorías especiales (2/3 de votos) para reducir exenciones o gasto tributario, en tanto el gasto directo se resuelve por mayoría simple.

5) *Conclusiones hasta aquí*

De lo reseñado hasta este punto surge que la noción de gasto tributario resulta un concepto útil para entender las políticas alternativas que en materia fiscal posee un gobierno. Mejora la transparencia y hace más efectivo el control ciudadano de las acciones de sus gobiernos. Pero no está exento de problemas en su aplicación práctica. En síntesis, plantea como interrogantes:

- 1) ¿Puede o debe la política tributaria separarse de la política de gasto?
- 2) ¿Cuál es el objetivo de la política tributaria, recaudar y ser neutral (el “fin fiscalista”) o debe cumplir otros objetivos de política?
- 3) ¿Puede definirse un sistema tributario óptimo, representativo o base (*benchmark*) o existen divergencias para tal definición?
- 4) ¿Cuál es y cuál debería ser el rol de las instituciones gubernamentales en la discusión y definición de la estructura tributaria y de qué manera la técnica de la contabilidad presupuestaria puede ayudar y a la vez puede afectar el uso o empleo de conceptos como el de gasto tributario?

Lo que queda ausente en el análisis de Ladd, curiosamente para quien destina su libro a temas de federalismo fiscal, es particularmente relacionar el concepto gasto tributario a la cuestión regional. Los controles de donde se ubican territorialmente los beneficios del gasto tributario, son relevantes para la cuestión del federalismo fiscal y su conocimiento puede facilitar un mayor control presupuestario de los gobiernos. Así, su explicitación mejora la transparencia tendiente a delimitar el grado de correspondencia fiscal en los gobiernos y las transferencias regionales entre gobiernos.

Federalizar las decisiones de gasto tributario puede constituir un esquema institucional que genere incentivos para un mayor control de su crecimiento. Por ejemplo, para el caso del gobierno nacional, las concesiones federales de gastos tributarios que benefician a ciertos sectores, habrán de incidir en la distribución regional de los ingresos tributarios cuando los impuestos que se dejan de recaudar forman parte de una masa coparticipable. A su vez, esas concesiones modifican los precios relativos de bienes y servicios entre regiones, induciendo deliberadamente a reasignaciones de factores que naturalmente apartan a las economías regionales de soluciones de primer mejor y crean reacciones políticas justificadas de parte de las regiones no promocionadas al lesionarse la equidad tributaria horizontal³⁸ y alentar por este medio relocalizaciones de actividades productivas. Los decididos a nivel del sistema tributario subnacional, por su parte, pueden generar

³⁸ Estos aspectos regionales referidos a eficiencia económica y equidad distributiva, son objeto de tratamiento en Piffano (2004a y 2005), op. cit.

guerras tributarias dañinas (distorsivas) entre estados que habría que evitar o minimizar, de forma que la transparencia y cálculo de los gastos tributarios subnacionales, puede permitir la posterior armonización tributaria, la que resultará necesaria para un desempeño eficiente y equitativo del mercado común de la federación³⁹.

Sobre el concepto “Presión Tributaria”

La Presión Tributaria (**PT**) es el cociente que relaciona el total recaudado por el Estado (**T**) respecto al ingreso nacional (**YN**). En el cálculo usual de este coeficiente, el numerador incluye todo los tributos que ingresan al Tesoro Nacional – en la versión referida a este nivel de gobierno – o bien lo recaudado por los tres niveles de gobierno – en su versión de Presión Tributario Global -. Tales mediciones no computan por cierto el valor de los impuestos no ingresados por decisiones de “gasto tributario” de los gobiernos, en tanto no se registra ingreso efectivo de dinero a los tesoros. Como se apuntara al comienzo, al no ingresar dinero, no existiría razón de preocuparse en materia de control, pues si el objetivo fuera el control del destino del dinero pagado por los contribuyentes, no existe dinero que rastrear. Podría asimismo interpretarse que a nivel macroeconómico tampoco sería demasiado importante, si el objetivo fuera el control del impacto económico de la política fiscal. Esta afirmación deriva del efecto neutro que a nivel global opera la decisión de gasto tributario, pues no hay impacto que medir por lo no recaudado y/o gastado.

Es decir, sin gasto tributario, la Presión Tributaria Global (**PT**) resulta:

$$PT = T/YN$$

A su vez, si introducimos el gasto tributario, por definición, resulta que lo dejado en recaudar por un beneficio impositivo (**T_{GT}**) es igual al subsidio generado al contribuyente (**S_{GT}**):

$$T_{GT} = S_{GT}$$

De manera que sumando **T_{GT}** y restando luego **S_{GT}**, resulta:

$$PT = (T + T_{GT} - S_{GT}) / YN = T / YN$$

Es decir, el efecto final sobre la **PT** resulta neutro. La neutralidad se cumpliría a nivel global, pero el gasto tributario no beneficia a todo el mundo, consecuentemente, el impacto sectorial y regional modificará precios relativos y la distribución del ingreso entre sectores, regiones y personas.

En lo que sigue se analiza este punto, pero particularmente, con el objetivo de introducir nuevos argumentos que darán sustento para sugerir modificaciones en el cómputo de la presión tributaria en su versión del enfoque sectorial (**PTS**), al descuidar conceptos no computados por la metodología actual empleada con respecto a **PT Global**.

Sobre “Políticas Públicas Equivalentes” y la medición de la “Presión Tributaria Sectorial”

El Gasto Tributario en su versión metodológica actual mide el monto de un impuesto no recaudado y un subsidio no registrado presupuestariamente referido a un mismo contribuyente-subsidiado. Sin embargo, existen alternativas de políticas públicas equivalentes al establecimiento de impuestos y subsidios, cuya particularidad es gravar el

³⁹ La experiencia brasileña con el ICMS (el IVA de nivel estadual) y otros impuestos indirectos, es aleccionador sobre los efectos de guerras tributarias entre estados con fuertes efectos distorsivos en el sistema de precios internos. Léase “guerras tributarias dañinas” o “distorsivas”, no meramente competencia tributaria no dañina, no distorsiva, o “competencia beneficiosa” a lo Tiebout. Ver Piffano, H., 2004b.

ingreso de ciertos agentes económicos y subsidiar a otros. De manera que el cálculo de la PTS, lo mismo que la regional, se ve modificado.

Por lo que se explica seguidamente, es posible demostrar que algo bastante importante está faltando en materia de contabilidad pública para mejorar las estimaciones del impacto económico de ciertas políticas públicas, como la **PTS**, con implicancias de índole cuasi-fiscal. Aún cuando el tema no plantea algo novedoso, parece oportuno analizarlo debido a errores conceptuales importantes que suelen registrarse en los cálculos “económicos” de la **PTS**. Esos errores, aunque parezca mentira, son incurridos por expertos sectorialistas que suponen con sus estudios defender los intereses, en cuanto a necesidades de información, de los sectores afectados por dichas medidas de política.

El tema que analizaremos en primer lugar es el de la “Política Comercial”, o sea, la fijación de Retenciones (**R**), Derechos Aduaneros (**DA**) y Cuotas (**C**). Luego, el caso equivalente de la política cambiaria. Como es conocido, los instrumentos de la política comercial generan distorsiones entre los precios domésticos respecto a los internacionales. Los bienes comerciables - **M** (importables) y **X** (exportables), ven modificados sus precios relativos domésticos respecto a los internacionales. Veamos cada caso.

Retenciones

Llámesese P_{iM} al Precio Internacional del Bien Importable y P_{iX} al Precio Internacional del Bien Exportable; y, P_{dM} al Precio Doméstico del Bien Importable y P_{dX} al Precio Doméstico del Bien Exportable. Antes de **R** y **DA** y/o **C**, dado un cierto tipo de cambio de equilibrio (Π^*), la relación de precios interna resulta:

$$(1) \quad (P_{iM} / P_{iX}) \Pi^* = P_{dM} / P_{dX}$$

Luego de **R** y **DA**, dicha relación de precios se ve modificada:

$$(2) \quad P_{dM} (1 + t_m) / P_{dX} (1 - t_x)$$

siendo t_m la alícuota de los **DA** y t_x la alícuota de las **R**.

¿Cuál es la importancia de este cambio en el cálculo de la **PTS**? Veamos en primer lugar el caso de las retenciones. En los cálculos usuales de la Presión Tributaria al sector de exportables (PTS_x) – por ejemplo al Sector Agropecuario – se le imputa el valor de los tributos que ingresan al Tesoro y que de acuerdo con el manual de cuentas nacionales se registran como percutidos en el sector, y son efectivamente ingresados en dinero al Tesoro por el sector. De manera que el cálculo usual (PTS_{x1}), si:

T_{x0} : es lo pagado con impuestos distintos a las retenciones

T_R : es el monto de las retenciones

X: el volumen de los bienes exportados

P_{dX} : el precio unitario interno de los bienes exportados

VAS_X: el valor agregado del sector de exportables

resulta:

$$PTS_{x1} = (T_{x0} + T_R) / VAS_X$$

o sea,

$$(3) \quad PTS_{x1} = [T_{x0} + (t_x \cdot P_{dX} \cdot X)] / VAS_X$$

Sin embargo, la retención opera como un “Impuesto a la Producción”, pues al modificar el precio doméstico según lo indica la expresión (2), la reducción del valor del bien exportado opera sobre todo el volumen producido, no solamente sobre la porción exportada del mismo. De manera que lo recaudado en Aduana en concepto de

retenciones refleja solamente una parte de la carga tributaria soportada por el sector. La parte restante es un impuesto no registrado o contabilizado por no ingresar efectivamente al Tesoro y, consecuentemente, no es computado en el cálculo de PTS_{x1} . Esta parte del gravamen no contabilizado, va a ser destinado de hecho a financiar el subsidio generado a la demanda doméstica del bien exportable, pues los demandantes internos ahora abonan un precio inferior al vigente antes de la retención⁴⁰. Por un lado, parece ser un fenómeno similar al planteado por la noción usual de “gasto tributario”, pero con la diferencia que en éste el contribuyente eximido de un gravamen es el mismo subsidiado. Nadie paga adicionalmente ningún gravamen para financiar dicho subsidio; simplemente el Estado deja de registrar el pago del impuesto y al mismo tiempo deja de registrar el gasto o subsidio conferido o referido a un mismo sujeto. En el caso del impuesto a la producción que genera la retención, quien paga el gravamen no contabilizado, es un sujeto diferente al sujeto que es subsidiado a través de un subsidio tampoco contabilizado. El nuevo cálculo de la PTS que contemple ese gravamen no contabilizado puede expresarse de la siguiente manera:

$$(4) \quad PTS_{x2} = [T_{x0} + (t_x \cdot Pd_x \cdot Q_x)] / VAS_x$$

donde Q_x es el volumen total producido y ofertado por el productor del bien exportable. La diferencia entre (4) y (3) es:

$$(5) \quad [t_x \cdot Pd_x \cdot (Q_x - X)] / VAS, \text{ pero:}$$

$$(6) \quad Q_x - X = Dd$$

Es decir, la diferencia entre el nivel producido y las exportaciones, es la demanda doméstica del bien exportable (Dd_x). Por lo tanto, la nueva medición de la PTS_x puede expresarse como:

$$(7) \quad PTS_{x2} = [T_{x0} + (t_x \cdot Pd_x \cdot Dd_x) + (t_x \cdot Pd_x \cdot X)] / VAS_x > PTS_{x1}$$

Derechos Aduaneros

Un tratamiento conceptualmente simétrico, pero con resultado inverso, puede aplicarse al sector productor de un bien importable (o “industria sustitutiva” del bien importable). La medición tradicional de la Presión Tributaria del sector productor sustitutivo de importables (PTS_M), es la siguiente:

$$(8) \quad PTS_{M1} = T_{M0} / VAS_M$$

donde T_{M0} computa los otros impuestos pagados por el sector, diferentes a los Derechos Aduaneros, en tanto que lo recaudado por Aduana ($DA = t_m \cdot Pd_m \cdot M$) es pagado por el sector consumidor o demandante del bien importable. Pero ocurre que el DA ha aumentado el precio del bien importable, según indica la expresión (2), de manera que en rigor, el DA ha actuado como un **Impuesto al Consumo** interno del bien importable, cuyo rendimiento se descompone en dos partes: la parte ya indicada recibida por el Estado a través de la Aduana ($t_m \cdot Pd_m \cdot M$) y la parte destinada a financiar el subsidio al productor sustitutivo del bien importable, igual a $[t_m \cdot Pd_m \cdot (Dd_m - M)]$. La primera es registrada en la

⁴⁰ Un ejemplo numérico simple puede resultar útil para aclarar los conceptos. Supóngase que el sector exportador produce 100 unidades de un bien cuyo precio en el mercado internacional es de un dólar. La mitad de la producción se consume internamente y la otra mitad se exporta. El tipo de cambio nominal es de 3 pesos por dólar. A ese tipo de cambio los ingresos del sector serían 300 pesos. Si el gobierno fija una retención del 33% el precio neto será de 2 pesos, y los ingresos del sector - para similar nivel de producción - serán 200 pesos. La diferencia de 100 pesos se distribuye entre el gobierno (recibe 50 pesos por la exportación de 50 unidades gravadas con 1 peso cada una) y los consumidores (reciben un subsidio total de 50 pesos ya que pagan 1 peso menos por cada unidad consumida).

contabilidad pública, pues el dinero ingresa al Tesoro a través de la Aduana; en tanto la segunda, que desde el punto de vista sectorial implica un impuesto negativo o subsidio al productor sustitutivo del bien importable, no es contabilizada⁴¹. Por lo tanto, la nueva medición de la Presión Tributaria Sectorial (PTS_{M2}), en este caso será:

$$(9) \quad PTS_{M2} = T_{M0} - [t_m \cdot Pd_m \cdot (Dd_m - M)] / VAS_M < PTS_{M1}$$

Finalmente, lo que interesa en materia económica como siempre no son los niveles absolutos de los precios, sino sus niveles relativos. Es así que, comparando las Presiones Tributarias Sectoriales, se obtiene:

a) En la versión tradicional (subíndice 1):

$$(10) \quad PTS_{M1} / PTS_{X1} = (T_{M0} / VAS_M) / [T_{X0} + (t_x \cdot Pd_x \cdot X)] / VAS_X$$

b) En la versión nueva (subíndice 2):

$$(11) \quad PTS_{M2} / PTS_{X2} = \{T_{M0} - [t_m \cdot Pd_m \cdot (Dd_m - M)] / VAS_M\} / [T_{X0} + (t_x \cdot Pd_x \cdot Dd_x) + (t_x \cdot Pd_x \cdot X)] / VAS_X$$

que por lo indicado en (7) y (9) resulta:

$$(12) \quad PTS_{M2} / PTS_{X2} < PTS_{M1} / PTS_{X1}$$

Habrà de notarse que la distorsión en precios relativos a favor del sector productor de bienes importables, o en contra del sector productor de bienes exportables, se logra indistintamente fijando al mismo tiempo aranceles y retenciones, o bien fijando solamente aranceles y eliminando las retenciones, o viceversa. La equivalencia se logra graduando de forma diferente el nivel de las alcúotas; es decir, si las alcúotas de retenciones y aranceles fueran similares, por ejemplo del 25%, el mismo resultado distorsivo se lograría eliminando las retenciones y elevando los aranceles al 50%, o fijando una retención del 50% con cero de aranceles.

Tipos de cambio múltiples

Finalmente, la diferenciación de precios relativos entre exportables e importables puede imaginarse como equivalente a la fijación de tipos de cambio múltiples, es decir, a una política cambiaria que diferencie los tipos de cambio vigentes para la venta de divisas provenientes de los exportables y la compra de divisas destinadas a la adquisición de los importables. Es decir, siendo:

$$(13) \quad Pd_x = Pi_x \cdot \Pi^*$$

$$(14) \quad Pd_m = Pi_m \cdot \Pi^*$$

donde, Pi_x y Pi_m son los precios internacionales en dólares de exportables e importables, respectivamente, y Π^* el tipo de cambio de equilibrio, entonces la diferenciación de precios relativos puede lograrse haciendo:

⁴¹ Nuevamente un ejemplo numérico simple puede resultar útil para aclarar los conceptos. Supóngase que el consumidor interno de un bien importable compra 100 unidades de un bien cuyo precio en el mercado internacional es de un dólar. La mitad del consumo se abastece a través del sector productor doméstico (industria sustitutiva del bien importable) y la otra mitad se importa. El tipo de cambio nominal es de 3 pesos por dólar. A ese tipo de cambio los gastos del consumidor serían 300 pesos. Si el gobierno fija un derecho aduanero del 30% sobre el valor del bien, el precio será de 3,90 pesos, los gastos del consumidor - suponiendo la misma cantidad demandada - será de 390 pesos. La diferencia de 90 pesos se distribuye entre el gobierno (que recibe 45 pesos por la importación de 50 unidades gravadas con 90 centavos cada una) y la industria sustitutiva del bien importable (que recibe un subsidio total de 45 pesos, ya que la suba del precio doméstico implica un subsidio de 90 centavos por unidad vendida, es decir, $50 \times 0,9 = 45$).

$$(15) \quad \Pi_x = \Pi^* (1 - t_x)$$

$$(16) \quad \Pi_M = \Pi^* (1 + t_m)$$

es decir,

$$(17) \quad \Pi_M \cdot \Pi^* (1 + t_m) / \Pi_x (1 - t_x). \Pi^* = \Pi_M \cdot (1 + t_m) / \Pi_x (1 - t_x)$$

Conclusiones finales

El cálculo de la **PTS** difiere de la correspondiente a la **PT (Global)**, pues la primera debe contemplar los efectos de las transferencias que operan mediante decisiones de políticas públicas como las de gasto tributario y la política comercial (aranceles y retenciones). A nivel global tales efectos cancelan recíprocamente, pero a nivel sectorial no. De allí que la **PT Global** no coincida con la simple sumatoria de las **PTS**, que resultaría superior a la unidad. La agregación de más sectores al cálculo de la PTS ira cancelando esos efectos, para finalmente con la inclusión de Familias anularlos, obteniendo la **PT Global**. La conclusión final no apunta simplemente a destacar lo indicado por la expresión (12) o la (17)- tema tratado en cursos elementales de finanzas públicas - sino en destacar el error técnico usual que a pesar de esta noción elemental se suele detectar en los estudios aplicados sobre presión tributaria sectorial. La contabilidad pública debería llenar este vacío informativo necesario para el cómputo, porque técnicamente las estimaciones usuales de la presión tributaria sectorial son incorrectas. Ciertamente en estas mediciones “algo importante está faltando”.

Referencias

- AACREA (2005):** “Impuestos en el Sector Agropecuario. Efectos sobre los resultados económicos”, AACREA Área de Economía, en <http://www.aacrea.org.ar/>.
- Bird, R. (1988):** “Comments”, en *Tax Expenditures and Government Policy*, Neil Bruce (Ed.), Queen's University, Kingston, Ontario.
- Cicowiez, M. y Di Gresia, L. (2004):** “Equilibrio General Computado: Descripción de la Metodología”. Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de La Plata, *Trabajo Docente*, Nro. 7.
- Ladd, H. F. (1999):** “The Tax Expenditure Concept after 25 Years”, en ‘*The Challenge of Fiscal Disparities for State and Local Governments. The Selected Essays of Hellen F. Ladd*’, Studies in Fiscal Federalism and State-Local Finance, Oates, W. (General Editor), Edward Elgar, Northampton, MA.”
- Musgrave, R. (1959):** “*The Theory of Public Finance*”, McGraw-Hill, New York.
- Naciones Unidas (1993):** “*Sistema de Cuentas Nacionales 1993*”.
- Piffano, H. (1983):** “La incidencia de la imposición indirecta en un enfoque de equilibrio parcial”, *Revista Económica*, Nos 2 y 3, mayo-diciembre, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, La Plata.
- Piffano, H. (2004a):** “Los Incentivos Fiscales Regionales, la Vieja y la Nueva Finanzas Públicas”. *Mimeo*. Seminario sobre ‘Análisis Económico de la Promoción Regional’, Universidad Congreso, Mendoza, Octubre, 2004, y Jornada sobre ‘La Promoción Industrial y Regional’, organizada por la Maestría en Derecho y Economía, Facultad de Derecho, UBA, Noviembre, 2004.
- Piffano, H. (2004b):** “Fiscal decentralization, tax competition, and federal tax administration: A note from the Argentine experience”, *Revista de Economía y Estadística*, Vol. XLII, N° 2, Instituto de Economía y Finanzas, Fac. de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, Córdoba.
- Piffano, H. (2005):** “*Notas sobre Federalismo Fiscal – Enfoques Positivos y Normativos*”, Departamento de Economía, FCE, UNLP, publicado por Se.Di.Cl., UNLP. http://sedici.unlp.edu.ar/search/request.php?id_document=ARG-UNLP-EBook-0000000001&request=request
- Porto, A., Piffano, H. y Di Gresia, L. (2007):** “*El Aporte Tributario de la Cadena Agroindustrial (CAI)*”, Convenio Fundación Producir Conservando y Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata, La Plata.
- Prosap-Banco Mundial (2004):** “*Análisis comparativo de la tributación y del gasto público agropecuario nacional y casos provinciales*”, Buenos Aires.
- Surrey, S. (1973):** “*Pathways to Tax Reform*”, Harvard University Press, Cambridge, MA.
- Surrey, S. y McDaniel, P. R. (1985):** “*Tax Expenditures*”, Harvard University Press, Cambridge, MA.